نموذج مقترح لتطوير التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

A Proposed Model to Develop the Operational Audit In Jordanian Manufacturing Corporations

إعداد

أحمد فيصل الحايك

إشراف

الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات منح درجة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة

كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

2009

بسم الله الرحمن الرحيم

" **فَتَبَسَّمَ ضَاحِكاً مِّن قَوْلِهَا وَقَالَ رَبِّ أَوزِعني أَن أَشكُرَ نِعمَتَكَ الَّتِي أَنعَمتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَن أَعمَلَ صَـالِحاً تَرضَـهُ وَأَدخِلنِـي بِرَحمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّلِحِينَ** ". (الآية 19 من سورة النمل)

صدق الله العظيم.

ت

صفحة تفويض الجامعة

أنا أحمد فيصل الحايك أفوض جامعة عمان العربية للدراسات العليا بتزويد نسخ من أطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الشركات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

الاسم: أحمد فيصل خالد الحايك

التوقيع:

التاريخ: ٢٨/٧/٢٠٠٩

ث

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الاطروحة وعنوانها:

نموذج مقترح لتطوير التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

وأجيزت بتاريخ 24/7/ 2009

أعضاء لجنة المناقشة: **التوقيع**

الأستاذ الدكتور بشير البنا	رئيساً	
الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي	عضواً ومشرفاً	
الأستاذ الدكتور عبد الرزاق شحادة	عضواً	
الدكتور محمد مجيد سليم	عضواً	

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على رسوله الصادق الأمين وعلـــى آلـــه وصـــحبه أجمعين. بعد أن منّ الله علّي بإتمام أطروحتي هذه لا يسعني إلا أن أتقـــدم بجزيـــل الـــشكر وعظيم الإمتنان إلى جميع من قدّم لي الدعم والتشجيع وفي مقدمتهم عميد كليـــة الدراســـات الإدارية والمالية العليا في جامعة عمان العربية للدراسات العليا الأستاذ الدكتور محمـــد أبـــو صالح، والأستاذ الدكتور نبيل الحلبي لما خصني به من رعاية وتشجيع منذ توليه الإشـــراف على هذه الأطروحة فاستفدت من فكره العلمي الغزير وخبرته الواسعة فله مني كـــل الـــشكر والتقدير. كما أتقدم بالشكر وعظيم الامتنان إلى الأساتذة الأجلاء رئيس وأعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة وعلى ما قدموه من توجيهات قيمّة ســـاهمت فـــي إثراء هذه الأطروحة.

وأخص بالشكر أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور بشير البنا الذي كان نعم العون لي في إبدائـــه سديد النصح والإرشاد، إذ أجدني عاجزاً عن التعبير بما يجول في نفسي من مشاعر الامتنان والعرفان له.

وكل الشكر لمن ساهم في إنجاح وإنجاز هذه الأطروحة. **والحمد والشكر لله أولاً وآخراً.**

الإهداء

إلى من أملي إسعادها وغايتي رضاها ...

إلى من علمتني أسمى وأنبل الصفات ...

إلى من وقفت بجانبي وأمدتني بالحنان ...

إلى أصدق صور الحب والعطاء في حياتي ...

إلى من عاشت معاناتي بكل لحظاتها...

إلى مربيتي ومعلمتي...

إلى الحبيبة الغالية أمي

إلى من كافح وجاهد لنصبو إلى ما نحن فيه...

إلى من زرع في نفسي الصبر والعزم والطموح...

إلى والدي العزيز

إلى أعز وأغلى البشر...

إلى أخي وأخواتي

إلى كل من دعا لي بالتوفيق والسداد

إلى هؤلاء جميعاً أهدي أطروحتي هذه

أحمد

فهرس المحتويات

ملخص الأطروحة

نموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

إعداد
أحمد فيصل الحايك
إشراف
أ. د.نبيل الحلبي

تكمن مشكلة هذه الدراسة باقتصار مهام التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية على النواحي المالية دون التطرق إلى الأنشطة التشغيلية، الأمر الذي بدوره يحول دون تحديد مناطق الخلل في العمليات والأنشطة التشغيلية وما يرتبط بذلك من عدم الكفاءة في استخدام الموارد بالشكل الأمثل والقصور في الوصول إلى النتائج التي تتحقق من استخدام هذه الموارد.

ولقد هدفت هذه الدراسة ما يلي :

1- مدى إدراك المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي.

2- مدى إدراك المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي.

3- مدى تطبيق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمهام التدقيق التشغيلي.

4- مدى وجود المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بعملية التـدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

5- مدى وجود المقومات الأساسية الخاصة بالشركات الصناعية المساهمة العامـة الأردنية محل التدقيق للقيام بعملية التدقيق التشغيلي.

6- مدى اتفاق القائمين على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية حـول دور التدقيق التشغيلي في زيادة كفاءة وفاعلية العمليات والأنشطة التشغيلية.

ولتحقيق هذه الأهداف، قام الباحث بإعداد استبانة لهذه الغاية، وتم توزيعها على عينة الدراسة والمتمثلة بالمدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة والتي تمثل مجتمع الدراسة. وقد تم وضع ستة فرضيات لهذه الدراسة، وبعـد اختبـار الفرضـيات أوضحت النتائج أن هناك إدراكاً لمفهوم وأهمية التدقيق التشغيلي بالنسبة للمدققين الـداخليين وعلى العكس من ذلك في الأقسام التشغيلية، كذلك أوضحت النتـائج أن المهـام والمقومـات المرتبطة بالتدقيق التشغيلي اعتبرت ضعيفة وهذا يعني عدم اسـتفادة الـشركات الـصناعية الأردنية من فوائد عملية التدقيق التشغيلي.

Abstract

A Proposed Model to Increase The Efficiency And Effectiveness Of Operational Audit In Jordanian Manufacturing Corporations

Prepared by: Ahmed Faisal Al-Hayek
Supervised by: Professor – Nabil Al-Halabi

The problem of this study is that the internal audit tasks in the Jordanian manufacturing corporations are limited to financial matters neglecting operation activities. In this case, it becomes hard to identify the problems related to activities and operations. This also leads to lack of efficiency in using the resources appropriately and failure in achieving results.

The study aimed to Identify the following:

1. The extent to which the internal auditors and the operation departments recognize the concept of operational audit.
2. The extent to which the internal auditors and the operation departments recognize the importance of operational audit.
3. The extent to which the Jordanian manufacturing corporations apply the functions of operational audit.
4. The extent to which the ingredients for the internal auditors are available to execute the operational audit.

5. The extent to which elements of Jordanian manufacturing corporations are available to execute the operational audit.

6. The extent to whicht the concerned parties of Jordanian Industrial Companies agree on the operational audit role with regard to enhancement of operations effectiveness and efficiency

In order to achieve the aims, the researcher prepared a questionnaire for this purpose. It was delivered to the participants in the study sample which represents the internal auditors and operation departments in the Jordanian manufacturing corporations. Six assumptions were set for this study. After the assumptions had been tested, the results showed that the internal auditors recognize the concept and the importance of the operational audit, but the operation departments do not. The results also showed weakness regarding the functions and elements of operational audit. This means that Jordanian manufacturing corporations don’t make use of the advantages of operational audit process.

الفصل الأول

مدخل إلى الدراسة

مقدمة

يؤخذ على التدقيق الداخلي بشكل عام تركيزه على المهام التقليدية والمتمثلة بتقييم التصرفات المالية وضمان الدقة الحسابية في الدفاتر، والتأكد من مدى كفاية وسائل الرقابة لحماية ممتلكات الشركة من نقدية وأصول أخرى من أعمال الغش والاختلاس وسوء الاستخدام، وعدم شموليته تفاصيل العملية التشغيلية وعدم فهمه وإدراكه الصحيح للمشكلات المرتبطة بالعمليات والأنشطة التشغيلية في الشركة، مثل: الإنتاج وخطط وإجراءات رأس المال والموازنات التقديرية والنفقات الرأسمالية والتكاليف والتسعير وغيرها (Simmons,1997) ، ولذلك تكون تقارير عملية التدقيق الداخلي محددة في المواضيع المالية التقليدية فقط، دون تطرقها أو بحثها النواحي غير المالية أو النوعية كقدرة الشركة على الحفاظ على مواردها وتحقيق أهدافها المحددة مسبقاً. وهذا بدوره يؤدي إلى تفاقم هذه المشكلات دون معرفتها، أو كشفها في مراحل متأخرة، وبالتالي يصبح وجود واستمرار الشركات مرهوناً بمدى مقدرتها في التغلب على تلك المشكلات التشغيلية (الحيزان، 2008).

وبناءً على ما سبق، أصبح من الضروري زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي التقليدي نحو فهم وإدراك العمليات والأنشطة التشغيلية داخل الشركة، وفحص جميع جوانب أنشطة الشركة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفعالية هذه الأنشطة، وتقييم هذه الأدلة بالنسبة للأهداف المحددة لها، وهو ما يطلق عليه التدقيق التشغيلي (Operational Audit).

ويعتبر التدقيق التشغيلي أساساً لتطوير التدقيق الداخلي التقليدي أو المالي الذي يُعنى بالوقوف على صحة الإجراءات القانونية والإدارية للتصرفات المالية، ومدخل متطور ومعاصر لتنظيم وممارسة أعمال التدقيق الداخلي الحديث على كافة الأنشطة والعمليات التشغيلية في الشركة بغرض اكتشاف الفرص لمزيد من الكفاءة والاقتصاد في إدارة واستخدام الموارد في الشركات.

بالإضافة إلى ما سبق، وكون أن التدقيق التشغيلي ضروري في رقابة وتقييم العمليات والأنشطة التشغيلية في الشركات كالخطط والأهداف التي وضعتها الإدارة، والإنتاج والصيانة، وأنشطة المشتريات والمبيعات وغيرها، وما يؤديه من دور هام ومؤثر في فحص كيفية استخدام الإمكانات البشرية والمادية للتحقق من مدى كفاءة وفاعلية سياسات الشركة في تحقيق أهدافها، يرى الباحث أن التدقيق التشغيلي يعتبر أداة هامة لمساعدة الشركة ككل في تعرف نواحي القصور والخلل فيها، وجعلها أكثر كفاءة وفعالية في استخدام مواردها المتاحة، حيث تعدى الدور المتمثل بحماية ممتلكات الشركة من الضياع والسرقة الى تقديم الخدمات المتنوعة كفحص وتقييم العمليات والأنشطة التشغيلية المختلفة فيها، والمساعدة في تحقيق الوفورات الاقتصادية وتجنب الضياع والاسراف في استخدام الموارد، والتأكد من أن العمليات والأنشطة التشغيلية تتطابق مع المعايير والأهداف المحددة مسبقاً.

وبناءً على ما سبق، جاءت هذه الدراسة لتطوير التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من خلال تعرف المقومات الواجب توافرها في هذه الشركات من أجل القيام بعملية التدقيق التشغيلي، بالإضافة إلى تحديد مهام وواجبات عملية التدقيق التشغيلي، و ذلك من أجل المساعدة في زيادة مقدرة هذه الشركات في تحديد مناطق الخلل في العمليات والأنشطة التشغيلية والأسباب المرتبطة بها بغرض إجراء التحسينات، وذلك من

خلال تفعيل دور المدقق الداخلي نحو الاهتمام بالمشكلات التشغيلية ومحاولة فهمها في وقــت مبكر، مما يحمي الشركة من نتائج عدم اكتشاف مواطن الخلل فــي العمليــات التــشغيلية أو اكتشافها في مراحل متأخرة بعد استفحالها، بالإضافة إلى تحديد الاستخدام الأمثــل للمــوارد، والذي بدوره يساعد على زيادة الإيرادات وتخفيض التكلفة وبالتالي زيادة الأرباح.

1-1 مشكلة الدراسة وعناصرها:

تنحصر أعمال التدقيق الداخلي في الكثير من الأحيان بالمهـام التقليديـة للتـدقيق الـداخلي والمتمثلة بتقييم التصرفات المالية وضمان الدقة الحسابية والمحاسبية في الدفاتر والـسجلات متجاهله بذلك تفاصيل العملية التشغيلية، مما يجعل تقارير التدقيق الـداخلي تقتـصر علـى النواحي المالية دون التطرق إلى النواحي غير المالية أو المتعلقة بكفاءة وفاعليـة الأنـشطة والعمليات التشغيلية. وهذا بدوره يؤدي إلى تفاقم المشكلات التشغيلية دون معرفتهـا وتحديـد الأسـباب المرتبطـة بهـا، أو كـشفها فـي مراحـل متـأخرة بعـد اسـتفحالها (Howard & Richard , 2000).

تتمثل مشكلة الدراسة وعناصرها من خلال الإجابة عن الأسئلة الآتية:

1- هل يوجد إدراك لدى المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي؟

2- هل يوجد إدراك لدى المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي؟

3- هل يتم تطبيق مهام التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المـساهمة العامـة الأردنية؟

4- ما مدى توفر المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الـداخلي لتمكـين الـشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من القيام بالتدقيق التشغيلي من وجهة نظـر المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات؟

5- ما مدى توافر المقومات الأساسية الخاصة بالشركة محل التدقيق التشغيلي لتمكين الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من القيام بالتدقيق التشغيلي من وجهة نظر المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية؟

6- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية حول مفهوم، وأهمية، وتطبيق مهام، ومقومات التدقيق التشغيلي؟

وبالتالي فإن الغرض من هذه الدراسة اقتراح نموذج مبني على أسس التوجهات الحديثة لتطوير التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وذلك بهدف رفع الربحية وتقليل التكاليف من خلال تحسين الكفاءة والفاعلية في هذه الشركات.

2-1 أهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية التدقيق التشغيلي كأداة للرقابة على حسن وجودة تنفيذ الأعمال والأنشطة التشغيلية في الشركة، من خلال تحقيقه الرقابة والفحص والتقييم لتلك الأعمال والأنشطة، لصالح الإدارة والمساهمين وجميع الفئات المهتمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

ونظراً لأنه لم تجر حتى الآن في حدود علم الباحث أية دراسة عن مقومات ومهام التدقيق التشغيلي في هذه الشركات، وخصوصاً في ظل ما تواجهه من توسع وتعقيد في عملياتها مما جعلها أكثر القطاعات حيوية في الأردن، لذلك تنبع أهمية هذه الدراسة من الدور الذي يمكن للتدقيق التشغيلي القيام به من تحقيق الوفورات الاقتصادية وتجنب الإسراف والضياع في استخدام الموارد المتاحة لهذه الشركات، مما يساهم برفع مستوى ربحيتها وتقليل تكاليفها.

1-3 أهداف الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى ما يلي:

1- تعرف مدى إدراك المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي.

2- بيان مدى إدراك المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي.

3- تعرف مدى تطبيق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمهام التدقيق التشغيلي.

4- تعرف مدى وجود المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بعملية التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

5- تعرف مدى وجود المقومات الأساسية الخاصة بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية محل التدقيق للقيام بعملية التدقيق التشغيلي.

6- دراسة مدى اتفاق القائمين على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية على دور التدقيق التشغيلي في زيادة كفاءة وفاعلية العمليات والأنشطة التشغيلية.

1-4 فرضيات الدراسة

سيتم في هذه الدراسة اختبار الفرضيات العلمية التالية:

1- لا يوجد إدراك لدى المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي.

2- لا يوجد إدراك لدى المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي.

3- لا يتم تطبيق مهام التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

4- لا تتوافر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بالتدقيق التشغيلي.

5- لا تتوافر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية الخاصة بالشركة محل التدقيق التشغيلي للقيام بالتدقيق التشغيلي.

6- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية حول مفهوم وأهمية ومدى تطبيق ومقومات التدقيق التشغيلي.

5-1 التعريفات الإجرائية

1- **نظام الرقابة الداخلية:** هي العمليات المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف الشركة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية، وفاعلية وكفاءة العمليات، والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة (Moorthy ,2004).

2- **نظام الرقابة المحاسبية:** هو ذلك الجزء من نظام الرقابة الداخلية يختص بالتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها، ويتضمن هذا الجانب كافة الأساليب والوسائل والإجراءات التي تحكم دقة البيانات المحاسبية مثل حسابات المراقبة ونظام الجرد المستمر وتوفير نظام مستندي سليم (عبد الله،2007).

3- **التدقيق التشغيلي:** عملية منتظمة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية الخاصة بشركة معينـــة وتقيـــيم هـــذه الأدلـــة بالنـــسبة للأهـــداف المحـــددة (Boynton ,2001).

4- **الكفاءة (Efficiency):** تعبر الكفاءة عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة، وهذا يعني تعظيم المخرجات باستخدام القدر نفسه من الموارد المحددة، أو تقليل المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات (الذنيبات وعبد الجليل،2006).

5- **الفاعلية (Effectiveness):**تعبر الفاعلية عن العلاقة بين المخرجات والأهداف المحددة مسبقاً، أي تحقيق الأهداف المرسومة للبرامج أو الأنشطة، أو تحقيق التأثير المطلوب. وهذا يعني أن الفاعلية تركز كمفهوم على نوعية وجودة النتائج التي تتحقق من وراء استخدام الموارد بطريقة مثلى (الصحن واخرون،2006).

6- **الاقتصاد أو التوفير (Economy):** يعني إنجاز الأعمال بأقل التكاليف الممكنة، ويتعلق هذا المفهوم بالشروط والبنود التي تحصل الشركة من خلالها على الموارد اللازمة لها(بشرية ومادية)، وذلك بالحصول على الموارد بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة (الوردات،2003).

6-1 الطريقة والإجراءات:

أ. مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي يوجد لديها أقسام للتدقيق الداخلي والمسجلة في بورصة عمان حتى 2008/12/31 والبالغ عددها (30) شركة حسب إحصائيات هيئة الأوراق المالية الأردنية لعام 2008، والملحق رقم (2) يبين أسماء هذه الشركات.

ب. أفراد الدراسة:

لأغراض هذه الدراسة تم اختيار أفراد الدراسة من المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية (قسم الإنتاج والصيانة، الرقابة على الجودة، المشتريات والتخزين) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها أقسام تدقيق داخلي.

ج. أدوات جمع المعلومات

إعتمد الباحث في جمع البيانات التي تتطلبها هذه الدراسة على البيانات التالية:

ج-1 مصادر أولية: وتتمثل في جمع البيانات الأولية ميدانياً من واقع الشركات الصناعية المساهمة العامة، من خلال الاستبانة التي تم تطويرها لهذا الغرض. كما أنه تم تعزيز هذه البيانات من خلال المقابلات الشخصية للمسؤولين في هذه الشركات.

ج-2 مصادر ثانوية: تمثلت في الاستعانة بالمراجع العلمية، والبحوث والدراسات المنشورة في المجلات والدوريات ذات العلاقة بموضوع التدقيق التشغيلي، وأثرها في أداء المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، بالإضافة إلى المقالات والأبحاث المنشورة على المواقع المتخصصة على شبكة الإنترنت.

ج-3 مصادر ذاتية: تتعلق بملاحظات الباحث خلال زياراته الميدانية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية قيد الدراسة.

1-7 محددات الدراسة

بهدف إضفاء الموضوعية على الدراسة ونتائجها وحيث إن هذه الدراسة تعتبر من الدراسات القليلة من حيث النوع وذلك على حد علم الباحث، لذلك يعتقد الباحث أن أهم محددات هذه الدراسة ما يلي:

1- اقتصرت الدراسة على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لديها أقسام للتدقيق الداخلي و لم تتعرض الدراسة للقطاعات الاقتصادية الأخرى في المملكة الأردنية.

2- إمكانية أن تكون بعض إجابات فئات عينة الدراسة قد تأثرت بما اعتقدت أنه قد يؤثر سلباً في مصالحها الخاصة، مما قد يجنب هذه الإجابات عنصري الحياد والموضوعية.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة والنموذج المقترح

1- أهداف ومقومات نظام الرقابة الداخلية:

إن التوسع المطرد في حجم الشركات الاقتصادية، وأهدافها التي أصبحت أكثر تعقيداً وشمولية، وظهور الحاجة إلى تفويض السلطات للمستويات الدنيا، ومن ثم مراقبتها ومحاسبتها، زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية من الشركات الاقتصادية ومن الجهات الأخرى التي لها علاقة بنشاط هذه الشركات (بركات،2007).

وتعرف الرقابة الداخلية" بأنها العملية التي تسعى إلى التأكد من أن الأهداف المحددة، والسياسات المرسومة، والخطط والتعليمات الموجهة إنما تنفذ بدقة وعناية وأن النتائج المحققة تطابق تماماً ما تتوقعه الإدارة وتصبو إليه (عباس،2001).

أما (بركات، 2007) فقد عرفها بأنها " الخطة أو الطرق التي تتبعها الشركة لحماية أصولها، أو إعطاء بيانات ومعلومات دقيقة يعتمد عليها، وكذلك لتحسين الفاعلية التشغيلية وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح الإدارية ".

وقد قامت لجنة حماية المنظمات (The Committee of Sponsoring Organization) والمنبثقة عن لجنة (Tread way Commission) في عام 1992 بإجراء تطوير لمفهوم الرقابة الداخلية، وقامت بنشره في صورة تقرير " الرقابة الداخلية إطار متكامل "(Internal Control –Integrated Framework)، وأصبحت الرقابة الداخلية من خلاله تستوعب كافة النواحي المالية والتشغيلية في الشركة، ولقد لاقى هذا الإطار اعترافاً وقبولاً عالميين كمعيار

نافع ومفيد، وطبقاً لهذا الإطار تم تعريف الرقابة الداخلية بأنها " عملية مؤثرة تؤدى بواسطة مجلس إدارة الشركة والإدارة وجميع الأفراد مصممة لتوفير تأكيد معقول بشأن إنجاز الأهداف التالية(COSO,1992):

أولاً: الكفاءة والفعالية لجميع عمليات الشركة (Effectiveness and Efficiency of operations) وهو ما يسمى برقابة العمليات.

ثانياً: مصداقية التقرير المالي (Reliability of financial Reporting) وهو ما يسمى برقابة التقارير المالية.

ثالثاً: الالتزام بالقوانين واللوائح والأنظمة المطبقة (Compliance with applicable laws and regulations) وهو ما يسمى برقابة الإذعان.

ويرى الباحث أن هنالك تطوراً في مفهوم الرقابة الداخلية من رقابة محاسبية تعنى بحماية ممتلكات الشركة من أعمال الغش والاختلاس وسوء الاستخدام وضمان الدقة الحسابية في الدفاتر إلى ما يسمى بالرقابة الإدارية والتي تعنى بكافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية بهدف التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية في الشركة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة الشركة. وهذا بدوره أدى إلى ازدياد حاجة الشركة إلى فحص وتقييم كافة العمليات والأنشطة التشغيلية داخلها للتأكد من أنها تعمل بكفاءة وفاعلية.

وبناءً على ما تقدم وبهدف بيان دور وأهمية التدقيق التشغيلي لابد أولاً من البدء بعرض ومناقشة دور نظام الرقابة الداخلية وموقع وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات وعلاقته بالتدقيق التشغيلي كمفهوم حديث ومعاصر للتدقيق الداخلي. وبالتالي سيتناول الباحث في هذا الجزء أهداف وأهمية وعناصر ومقومات نظام الرقابة الداخلية.

1-1 أهداف نظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية بأهمية خاصة لدى المديرين والمسؤولين في جميع الشركات؛ لأنه يساعدهم بالاعتماد على سلامة ودقة العمليات والأنشطة التي قام بتنفيذها مستويات إدارية مختلفة وفي مواقع متعددة. فكلما كبر حجم الشركة وتعقد نشاطها كانت هنالك أهمية متزايدة لوجود نظام رقابة داخلية فعال لمراقبة أعمالها، وتأمين سلامة تنفيذ عملياتها والمحافظة على مواردها، وأموالها، وممتلكاتها المختلفة (بركات،2007).

وقد قامت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (International Organization of Supreme Audit Institution) في عام 2001، بوضع نموذج للرقابة الداخلية، ووفقاً لهذا النموذج تعد الرقابة الداخلية أداة إدارية لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الإدارة قد تم تحقيقها، وأن الإدارة هي المسؤولة عن وضع أو تأسيس بيئة رقابية فعالة باعتبار أن ذلك يمثل جزءاً من مسؤولية الوكالة المخول إليها استخدام موارد الشركة. وعليه فإن نظام الرقابة الداخلية يجب أن يساعد الإدارة في توفير تأكيد معقول بشأن الأمور التالية (INTOSAL ,2001):

- تحقيق الالتزام في الشركة بالقوانين واللوائح وبتوجيهات الإدارة.
- تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفعالية في عمليات الشركة ومساعدتها في تحقيق أهدافها المخططة.
- توفير الحماية لموارد الشركة من الاحتيال، والغش، والتبديد، من الموظفين عامة ومن الإدارة خاصة.
- توفير الخدمات والمنتجات بالجودة المناسبة، وبالصورة التي تتفق مع رسالة الشركة.

- توفير نظام معلومات مالي وإداري مناسب مع التحقق من أنه يقوم بالإفصاح العادل عن البيانات من خلال التقارير الدورية.

وبناءً على ما ورد في الأهداف السابقة، فإنه يمكن تصنيف الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام كل منها يسعى إلى تحقيق جزء من هذه الأهداف (Arens ,2006):

1- الرقابة المحاسبية (Accounting Control)

2- الرقابة الإدارية (Management Control)

3- الضبط الداخلي (Internal Check)

1- الرقابة المحاسبية (Accounting Control) تهدف إلى ضمان دقة البيانات المحاسبية، ويمكن تحقيق هذا النوع من الرقابة من خلال الإجراءات التي تضعها الإدارة كتحديد المسؤوليات والفصل بين الوظائف المتعارضة في القسم المالي بحيث لا يسمح لأي شخص القيام بعملية واحدة من بدايتها حتى نهايتها، واستخدام حسابات المراقبة الإجمالية، وإعداد مذكرة تسوية البنك، وإتباع نظام الجرد المستمر للمخزون، واعتماد قيود التسويات وتصحيح الأخطاء من قبل أشخاص غير الذين قاموا بإعداد قيود اليومية.

2- الرقابة الإدارية (Management Control) تهدف إلى تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ويمكن تحقيق هذا النوع من الرقابة من خلال الإجراءات التي تضعها الإدارة كالموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية، والرسوم البيانية والخرائط، ودراسة الوقت والحركة (Moorthy ,2004).

3- الضبط الداخلي(Internal Check) يهدف إلى حماية أصول الشركة، ومن وسائل الضبط الداخلي تقسيم العمل، والمراقبة الذاتية بحيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة

من قبل موظف آخر، وتحديد السلطات والاختصاصات والمسؤوليات، والتأمين علـــى الممتلكات والموظفين الذين في حوزتهم عهد (Hepworth , 2002).

ويرى الباحث أن أهداف نظام الرقابة الداخلية كانت تتمثل بحماية ممتلكات الشركة من الغش والاختلاس وسوء الاستخدام بالإضافة لضمان الدقة الحسابية في الدفاتر، وبناءً على ذلك فقد اقتصرت عملية التدقيق الداخلي سابقاً على التدقيق الحسابي أو ما يسمى بالتدقيق المـــالي والذي يهتم بتدقيق العمليات المالية للتأكد من صحة تسجيلها في الدفاتر واكتشاف الأخطاء إن وجدت. وبزيادة توسع الشركات وما صاحب ذلك من تعقيد في العمليات والأنشطة التشغيلية المختلفة كالإنتاج والتسويق وغيرها، ظهرت الحاجة إلى رفع الكفاءة الإنتاجية عـــن طريـــق تحقيق أقصى استغلال اقتصادي للإمكانات المادية والبشرية المتاحة وإلى تخفيض التكـــاليف إلى أدنى حد ممكن للوصول إلى أفضل النتائج. وقد انعكس ذلك على نظام الرقابة الـــداخلي، فبالإضافة إلى حماية أصول الشركة وضبط الدقة فـــي البيانـــات المحاســـبية، أصـــبح مـــن الضروري التأكد من كفاءة وفاعلية عمليات وأنشطة الشركة التشغيلية والتي تـــساهم الرقابـــة الإدارية في تحقيق ذلك. وبالتالي أصبح من الضروري تطوير وتوسيع نطاق التدقيق الداخلي التقليدي ليشمل التأكد من تحقيق أقصى استغلال اقتصادي للإمكانات المتاحة لها ورفع الكفاءة الإنتاجية لها والذي يساهم التدقيق التشغيلي في تحقيق ذلك والذي سيتم مناقشته لاحقاً.

2-1 أهمية نظام الرقابة الداخلية

يعّد نظام الرقابة الداخلية في أية شركة، وخاصة في الشركات الصناعية مـــصدراً هامـــاً يقدم الخدمات لجميع الأطراف التي ترتبط مصالحها مع هذه الشركة، وغالباً ما تعتمـــد هـــذه الأطراف في اتخاذ قراراتها على المعلومات التي تقدمها لها نظم الرقابة الداخلية. حيث تقـــوم أنظمة الرقابة الداخلية بدور حيوي في هذا المجال، من خلال مساهمتها في رفع درجـــة ثقـــة

الأطراف ذات العلاقة والمتمثلة بإدارة الشركة ومدققي الحسابات والمستثمرين والبنوك والحكومات وغيرهم، فيقوم نظام الرقابة الداخلي بمساعدة الإدارة عن طريق توفير تأكيد معقول بأن أهدافها قد تم تحقيقها، وأما بالنسبة لمدققي الحسابات فإن نظام الرقابة الداخلي يعّد أحد العوامل الرئيسة في تحديد نطاق عملهم حيث تتيح الرقابة الداخلية الفرصة لفحص الجوانب التي تكون فيها الرقابة الداخلية قوية ويمكن الاعتماد عليها وتحديد الجوانب التي تكون فيها ضعيفة (Morthy ,2004) ، وأما المستثمرون من البنوك والأفراد والحكومات، فإنهم يفضلون الاستثمار في الشركات التي تحرص على حفظ حقوقهم واستثماراتهم، ويتم كل ذلك من خلال وجود نظام رقابي داخلي سليم يعمل على زيادة درجة الثقة في التقارير المالية من خلال كشف الأخطاء.

ويرى الباحث استناداً على ما سبق، وعلى اعتبار أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر مصدراً هاماً يقدم الخدمات لجميع الأطراف التي ترتبط مصالحها مع الشركة، ضرورة أن يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بمحتواه الواسع والذي يتضمن نظام الرقابة المحاسبية والإدارية، للتأكد من أن الأهداف المحددة، والسياسات المرسومة، والخطط والتعليمات الموجهة تنفذ كما حدد لها، وعدم الاكتفاء بتقييم نظم الرقابة المحاسبية التي تعنى بضمان الدقة الحسابية في الدفاتر وحماية ممتلكات الشركة من أعمال الغش والاختلاس وسوء الاستخدام.

3-1 عناصر الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يتضمن السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتزويدها بتأكيد المعقول بأن الأهداف الرقابية المتمثلة بحماية ممتلكات الشركة وتحقيق الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في عمليات الشركة وتحقيق الالتزام بالقوانين والتوجيهات سيتم إنجازها، وتتضمن الرقابة الداخلية مجموعة عناصر مترابطة تكون أكثر تكاملاً في الشركات

الاقتصادية كبيرة الحجم (الججاوي،2006). ويقصد بعناصر الرقابة الداخلية بأنها مكونات الرقابة الداخلية ذات الصلة بتأكيدات الإدارة فيما يتعلق بالحسابات المهمة والعمليات الجوهرية لدى الشركة.

وقد أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي أن الطريقة التي يتم بها تصميم وتنفيذ عناصر الرقابة الداخلية تختلف حسب حجم وتعقيد الشركة، وبالتحديد يمكن للشركات صغيرة الحجم استخدام وسائل رقابية بشكل أقل وأساليب وإجراءات أبسط لتحقيق أهدافها. وقد أكد معيار التدقيق الدولي رقم(315) أن الرقابة الداخلية تتكون من خمسة عناصر، هي (2004 , International Auditing and Assurance Standards Committee,):

1- بيئة الرقابة

2- تقييم المخاطر

3- أنشطة الرقابة

4- المعلومات والتوصيل

5- المتابعة

والجدول التالي يمثل إيضاحاً لهذه العناصر:

	عناصر الرقابة الداخلية	الشرح
1	بيئة الرقابة	لقد عرف معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors, 2004) بيئة الرقابة بأنها موقف وتصرفات وإجراءات أولئك المكلفين بالرقابة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في الشركة. وتتضمن بيئة الرقابة: إيصال وتنفيذ النزاهة والاستقامة والقيم الأخلاقية، الالتزام بالكفاءة، فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي، والهيكل التنظيمي وتحديد السلطات والمسئوليات، السياسات الخاصة بالموارد البشرية والتدريب، وكفاءة الأفراد في الشركة.

2	تقييم المخاطر	ويشير هذا المكون إلى أن: الشركة تواجه العديد من المخاطر من مصادر داخلية أو خارجية والتي يجب تحديدها والعمل على كيفية إدارتها وتحديد مدى تأثيرها في أهداف الشركة. وبما أن المخاطر التي تواجه الشركة تؤثر في نظم الرقابة الداخلية بها، لذا يجب على المنظمة أن تقوم بتقييم هذه المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بها حتى تستطيع من تخفيض الأخطاء والمخالفات والممارسات الخطأ المحتملة إلى أدنى حد.
3	أنشطة الرقابة	تتمثل الأنشطة الرقابية في السياسات والإجراءات التي وضعتها الإدارة لتساعدها على التأكد من أن تعليماتها قد تم تنفيذها والالتزام بها، وتساعد الأنشطة الرقابية في تأكيد على أن التصرفات الضرورية قد تم أخذها بالنسبة لمواجهة المخاطر المختلفة التي تعوق تحقيق أهداف الشركة.
4	المعلومات والتوصيل	يتكون نظام المعلومات من بنية تحتية (عناصر مادية وبرامج حاسب) وأشخاص وإجراءات وبيانات، و يتطلب هذا المكون ضرورة وجود نظام فعال لتوصيل المعلومات من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى لنشر السياسات الرقابية على جميع المستويات والأفراد داخل الشركة لإمكان تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة فعالة (التغذية الراجعة).
5	المتابعة	هي عملية لتقييم نوعية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، أي اعتبار ما إذا كانت تعمل كما هو مقصود منها وانه يتم تعديلها حسب التغيرات في الظروف، و يتطلب هذا المكون من مكونات الرقابة الداخلية وفقا لتقرير (committee of sponsoring organization) ضرورة إجراء تقييم ومتابعة مستمرة لجودة أداء نظام الرقابة الداخلية المطبقة بالشركة.

يرى الباحث أن عناصر الرقابة الداخلية ترتبط بكافة أقسام وأنشطة الشركة التشغيلية وهي قابلة للتطبيق على كل شركة مع الأخذ في الاعتبار حجم وخصائص وطبيعة أعمال وتعقيد عمليات الشركة. ويرى الباحث أن من أهم عناصر الرقابة الداخلية هو عنصر بيئة الرقابة والذي يتضمن:

1- الاستقامة والقيم الأخلاقية والتي تعكس المعايير السلوكية والأخلاقية المطبقة بالـشركة وكيفية توصيلها للعاملين بالشركة لإلزامهم بها في الممارسة العملية.

2- كفاءة الأفراد في الشركة والذي يضمن توافر المهارات والمعارف في الأفراد العاملين في الشركة حتي يتمكنوا من إنجاز وظائفهم المكلفين بها لتحقيق أهداف الشركة.

3- فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي والذي يتمثل بما تقدمه الادارة من إشـارات واضـحة للعاملين بها عن مدى أهمية نظام الرقابة من خلال التصرفات التي تقوم بها.

4-1 مقومات نظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعّال على مجموعة من المقومات والخصائص الأساسـية والهامة، تتمثل فيما يلي (الوردات،2006):

1- تحديد حدود السلطة والمسئولية

2- الفصل بين المسؤوليات

3- كفاءة العناصر البشرية

4- نظام محاسبي متكامل

5- أساليب وأدوات الرقابة المستخدمة

1- تحديد حدود السلطة والمسئولية: من الأمور الهامة في أي شركة يعمل فيها عدد كبيـر من الأفراد ضرورة التحديد الواضح لكل من خطوط السلطة المخولة لكل فرد وخطوط وحدود مسؤولية كل منهم، بحيث يتم من خلال هذا التحديد مساءلة كل شخص ومحاسـبته عـن أداء عمله ومهامه. ومعنى ذلك أن التحديد الواضح لهذه السلطات والمسئوليات يساعد الشركة على زيادة فاعلية الرقابة على الوظائف والمهام المختلفة فيها. كما يجب علـى الـشركات كبيـرة الحجم إعداد خريطة تنظيمية متكاملة تشمل جميع المستويات الإدارية في الشركة والوظـائف

المختلفة داخل كل مستوى وتوصيف لمن يشغل كل وظيفة بحيث توضح هذه الخريط برمجة الأهداف الخاصة بالشركة، وتقسيم الأعمال، وربط الاختصاصات والمسؤوليات بالأهـداف، والاجراءات الرقابية الملائمة والفعالة.

2- **الفصل بين المسئوليات:** يجب عند إعداد الخريطة التنظيمية للشركة وإعداد دليل اللوائح والإجراءات مراعاة أهمية الفصل بين مسؤوليات الأفراد العاملين فيها في مختلف المستويات الادارية لأن هذا المبدأ يعّد من أهم ما يجب أن يميز نظام الرقابة الداخلي.

3- **كفاءة العناصر البشرية:** يجب وضع الترتيبات اللازمة للتأكد من أن المـوظفين داخـل الشركة مؤهلون ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم، لأن الـسير الجيـد لأي نظـام يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين، لذا تشكل المهارات والكفاءة عناصـر هامة يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام للرقابة.

4- **نظام محاسبي متكامل:** إن توافر نظام محاسبي ملائم ومتكامل في الشركة من العناصـر الهامة التي تساعد على تحقيق فاعلية ونجاح نظام الرقابة الداخلي فيها باعتبار أن هذا النظام المحاسبي يمثل البيئة التي يتم فيها إنجاز جميع العمليات المالية بأوجه النشاط المختلفة كما أنه مصدر المعلومات والتقارير الرئيسية المطلوبة لمختلف المستويات الداخلية والخارجية. وحتى يحقق النظام المحاسبي دوره بكفاءة في مجال الرقابة الداخلية يجب أن يصمم بطريقـة تتفـق وطبيعة النشاط، وأن يتميز بالبساطة والوضوح.

5- **أساليب وأدوات الرقابة المستخدمة:** من الخصائص الهامة التي يجب أن يتميز بها نظام الرقابة الداخلية الفعّال ضرورة توافر أساليب وأدوات الرقابة التي يمكن استخدامها للتحقق من أن نظام الرقابة الداخلية قد حقق أهدافه. ولذلك يجـب أن تتميـز هـذه الأدوات بالملاءمـة

والواقعية والمرونة وعدم الازدواجية. ويعتبر التدقيق الداخلي من أهم أنـواع أدوات الرقابـة التي تستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية في الشركة.

ولقد أشارت معايير التدقيق الدولي في المعيـار رقـم (315) الـذي أصـدر نهايـة عـام 2004بعنوان " فهم المنشأة وبيئتها ومخاطر الأخطاء الجوهرية بما فيه رقابتهـا الداخليـة " (International Auditing and Assurance Standards Board, 2004) ، عـن مساهمة التدقيق الداخلي الفعّال في مراقبة عناصر الرقابة الداخلية للشركة من خلال تقييمـات منفصلة لنظم الرقابة الداخلية، كما أكد هذا المعيار أهمية التدقيق الداخلي في توفير المعلومات بشكل منتظم عن عمل الرقابة الداخلية، ونواحي القوة والضعف في نظم الرقابة، والتوصيات اللازمة لتحسين عملية الرقابة الداخلية.

2-التدقيق الداخلي كأحد أدوات الرقابة الداخلية:

تشهد مهنة التدقيق الداخلي على الصعيد الدولي تطوراً واهتماماً غير مسبوق ويعود ذلك إلى أن أدوات الرقابة داخل الشركات أصبحت تختلف عما كان عليه الحـال فـي الـشركات التقليدية أغلب فترات القرن العشرين حيث أصبحت الشركات بحاجة إلى المزيد من الاهتمـام بالأمور التنظيمية والرقابية، نتيجة للدخول في عمليات وأنشطة بالغة التعقيد والتخصص عبر عدد من الصناعات والقطاعات المختلفة. وأصبح التدقيق الـداخلي أداة للرقابـة فـوق كـل الرقابات، لما يقدمه لإدارة الشركة من متابعة ومراقبة لكافة عملياتها وأقـسامها ومراكزهـا وأنشطتها (جمعة، 2005).

وبالنسبة إلى الأردن فإن الوضع لا يختلف كثيراً عنه في الدول المتقدمة، حيث تتزايد الحاجة والأهمية في الشركات الأردنية وخصوصاً الصناعية منها التي أخذت تميـل إلـى التوسـع

والتعقيد في عملياتها وأنشطتها إلى وظيفة التدقيق الداخلي بمفهومه الحديث والمتمثل بالتدقيق التشغيلي والمالي.

وبناء على ما تقدم سيتناول الباحث مفهوم التدقيق الداخلي، أهميته، أهدافه، وطبيعة أنشطة خدمات التدقيق الداخلي.

2-1 التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

ترجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941(الوردات،2006)، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم المعهد منذ إنشائه في تدعيم وتطوير مفهوم التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته عن طريق بذل الجهود المختلفة لتوضيح مفهومه، وتدريب القائمين عليه، وتسليط الأضواء على فوائده.

كما قام معهد المدققين الداخليين في عام 1947 بإصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي وتم فيها تعريف التدقيق الداخلي كما يلي: " التدقيق الداخلي هو نشاط محايد يتم داخل الشركة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة"(جمعة،2000).

وفي تطور لاحق بعد عشر سنوات إثر التغيرات الكبيرة في الظروف الاقتصادية والمفاهيم الإدارية، عاد معهد المدققين الداخليين الأمريكي في عام 1957 وأصدر أول قائمة معدله لمسؤوليات التدقيق الداخلي. حيث تم في هذه القائمة المعدله تعريف التدقيق الداخلي على أنه:" نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل الشركة من أجل تدقيق العمليات المحاسبية والمالية

والعمليات الأخرى كأساس لخدمة الإدارة، ويعتبر أداة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى (قباني،2006).

أما في عام 1981 فقد قام معهد المدققين الداخليين في أمريكا بإصدار تعريف جديد للتدقيق الداخلي اعتبر فيه التدقيق الداخلي أنه " نشاط تقييمي محايد ومستقل أسس داخل الشركة كخدمة لها، وهو نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم فعالية وكفاية نظم الرقابة الأخرى" (Dittenhofer & Sawyer,2001).

وفي عام 2001، تم صياغة دليل جديد لممارسة عملية التدقيق الداخلي وبناءً عليه تم تعريف التدقيق الداخلي بأنه " نشاط تأكيدي موضوعي، واستشاري صمم لإضافة قيمة للشركة ككل ولتحسين عملياتها، ويساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال الالتزام بمنهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر(Risk Management) والرقابة وعمليات الحاكمية (Governance Processes) (Ramampprti,2003).

ويرى الباحث أن التطور في مفهوم التدقيق الداخلي جاء لظهور حاجة هامة وملحة ووسيلة لخدمة الشركة ككل ومساعدتها على إدارة المخاطر وتعزيز الحاكمية المؤسسية وذلك من خلال فحص وتقييم جميع أنشطتها وعملياتها وخصوصاً التشغيلية منها. فلم تعد الشركات بحاجة فقط إلى الخدمات التقليدية التي يقدمها التدقيق الداخلي والمتمثلة بفحص القوائم والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى.

وفي هذا الخصوص يقول (Olga,2007) :" إنه ليس كافياً على المدقق الداخلي القيام بأعمال خدمات التوكيد المالي فقط، ولكي يبقى ويكون جزءاً من التدقيق الداخلي يجب عليه أن

يضيف قيمة للشركة من خلال اكتشاف الفرص لمزيد مـــن الكفـــاءة والاقتـــصاد فـــي إدارة واستخدام موارد الشركة مع الحفاظ على استقلاليته وموضوعيته".

ويرى (الوردات،2006) أنه من الممكن أن يهتم التدقيق الداخلي الحديث بالرقابة على الأعمال الإدارية والمالية قبل حدوث المشكلات والأخطاء وهو أمر ضروري من أجـــل إدارة أعمال ونشاطات الشركة بصورة كفوءة وفاعلة ويعتبر هذا النوع من الرقابة ذا فائدة كبيـــرة وذلك لكونه قادراً على منع المخالفة أو الخطأ قبل حدوثها، وهذا ما يطلـــق عليـــه بالتـــدقيق الداخلي السابق. ويمكن أن يهتم التدقيق الداخلي بالإضافة الى ذلك بالرقابة علـــى مـــا بعـــد حدوث المشاكل والأخطاء – في حال– لم يتم اكتشافها مسبقاً ويعتبر هذا النوع فـــي طبيعتـــه اختصاصاً ضرورياً يجب أن تمارسه أي شركة لحل المشكلات الحاصلة وضمان عدم تكرار ذلك.

واستناداً الى ما سبق يرى الباحث أن للتدقيق الداخلي بشقيه السابق واللاحق أهميـــة فـــي تحقيق الرقابة في الشركة وذلك من خلال تركيزها السابق على فحص الأنشطة والإجـــراءات المحددة ومدى واقعيتها وكفاءتها في التطبيق، ثم تركيزها بعد ذلك على التدقيق اللاحق لنتائج أنظمة الرقابة والمتمثل بفحص نتائج الأعمال كالإستخدام الأمثل للموارد بصورة كفؤة وفعالة من أجل تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح.

2-2 أهداف التدقيق الداخلي

إن المتتبع لتاريخ تطور التدقيق الداخلي، يلاحظ اختلاف أهدافه، فقد انحصرت أهدافه في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وضاق نطاقه في العمليات الماليـــة،

حيث كان هدف المدقق الداخلي هدفاً وقائياً يهدف إلى اكتشاف الأخطاء. في حين أصبحت أهدافه في الوقت الحالي تتمثل بما يلي (Simmons,2004):

أ- تزويد الإدارة بتأكيد معقول عن دقة ومصداقية البيانات المالية والتشغيلية.

ب- تزويد الإدارة بتأكيد معقول عن مدى الالتزام الفعلي بالسياسات والإجراءات والخطط والقوانين والتشريعات.

ج- تزويد الإدارة بتأكيد معقول عن مدى توافر الحماية اللازمة للأصول من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام.

د- تزويد الإدارة بتأكيد معقول عن مدى استعمال الموارد الاقتصادية بكفاءة وفاعلية.

ه- تزويد الإدارة بتأكيد معقول بأن العمليات تتطابق مع المعايير والأهداف المرسومة.

وقد بينت بعض الدراسات أن هدف نشاط التدقيق الداخلي هو تحديد فيما إذا كانت رقابة المدقق عليهم (الشركة ككل) قائمة وفعالة، وهي في مصلحة تحقيق أهداف المدقق عليهم، وتشمل تأكيد وضمان سلامة الرقابة المالية، وسلامة الرقابة التشغيلية (رقابة الأداء)، وأن القوائم المالية موثوق بها ويعتمد عليها، وأن تقارير الأداء موثوق بها ويعتمد عليها أيضاً، والتأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة والإجراءات والاتفاقيات والعقود وغيرها (Dittenhofer,2001).

يرى الباحث أنه لتحقيق تلك الأهداف والتي تشكل الدافع الرئيس من وراء وجود التدقيق الداخلي في الشركات يتوجب توافر بعض المتطلبات الأساسية لمساعدة الشركة في إجراء التقييمات والتحليلات الكثيرة والمتعددة والتي تسهم في حل مشكلاتها التي تحول دون تحقيق أهدافها ومن هذه التقييمات ما يسمى بتقييم الأداء، وهو تقييم موجه نحو الأفراد من حيث العدد والنوعية وعبء العمل والإنتاجية والتكلفة والمنفعة، ويقول في هذا

الخصوص (Flesher,2002): إن الأهداف الأساسية من عملية تقييم الأداء تتمثل في المساعدة في تحسين الأنشطة التي تقود إلى الأرباح، وتقديم مساعدة عامة للإدارة، والمساعدة في إنشاء إجراءات جديدة، وتقييم الهيكل التنظيمي؛ حيث يمثل الهيكل التنظيمي لأي شركة الإطار الذي يوضح عملية تقسيم الواجبات والمسؤوليات وتفويض السلطة. ويكفل وجود هيكل تنظيمي للشركة تحديداً دقيقاً لمدى فعالية وموثوقية وواجبات نظام التحكم المؤسسي (الحاكمية)، ويرادف ذلك التوزيع العادل للمسؤوليات وتوضيح الإطار العام لحدود الصلاحيات وإجراءات تفويضها كما يحدد أسس اختيار أشخاص كل من الإدارة العليا والإدارة التنفيذية وحدود كل من الواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم ونطاق الصلاحيات التي يتمتعون بها. ويقول (Flesher,2002) أيضاً: إن هذه المهام أو الأدوار تعتبر نوع من أنواع التدقيق التشغيلي.

يرى الباحث أن الهدف الرئيس لوحدة التدقيق الداخلي في أي شركة هو المساهمة في تحقيق الأهداف الكلية لها، والتي يمكن تقسيمها إلى هدفين رئيسيين هما: هدف حماية ممتلكات الشركة، والذي يشمل المحافظة على سلامة الأصول بمختلف أنواعها، وحماية النظم والإجراءات المالية والمحاسبية، والسياسات والخطط المعتمدة، والسجلات والمستندات، والملفات العادية والآلية في الشركة، ونظام الضبط الداخلي فيها. وهدف التطوير؛ ويتمثل في فحص النتائج الإيجابية والسلبية ومراجعتها وتتبعها وتحديدها ووضع الحلول لها ورفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة، فضلا عن توفير وتزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج، التي تشمل جميع أوجه نشاط الشركة.

2-3 أهمية التدقيق الداخلي

لقد تزايدت أهمية التدقيق الداخلي في الوقت الحاضر، واتسع مجال عمله بناءً على الرغبة في الحفاظ على القيمة الاقتصادية للشركات، حيث شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل مختلف الدول به، وأصبح عبارة عن نشاط تقييمي لجميع الأنشطة والعمليات في الشركة يهدف إلى تطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية، بعد أن كان في بادئ الأمر مقتصراً على التدقيق الحسابي للمستندات بعد الصرف (تدقيق لاحق) بهدف اكتشاف أخطاء التسجيل والترحيل في الدفاتر أو التدقيق الحسابي قبل الصرف بهدف التأكد من الإجراءات المتبعة(تدقيق سابق).

وقد نتج هذا الاهتمام من نواح متعددة وهي: التوزيع الجغرافي للعمليات والأنشطة، ولامركزية الإدارة، والتوسع في احتياجات الإدارة، والتحول إلى التدقيق الاختياري، وشمول التنظيم الحديث لخطوط الاتصال الرأسية والأفقية، والتطورات الاقتصادية، وتعقد بيئة العمل (العمرات ،2001).

وفيما يلي عرضاً لهذه العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالتدقيق الداخلي:

أ- التوزيع الجغرافي للعمليات، مع كبر حجم الشركات وما رافقه من إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة. زادت الحاجة إلى إرسال المدقق الداخلي لتدقيق أعمال هذه الفروع وقد أطلق على هذا المدقق إسم المدقق المتجول لمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات (قباني،2006).

يرى الباحث أن الشركات بفروعها المتباعدة جغرافياً في البلد الواحد، أو حتى تلك التي عبرت إلى خارج الحدود الإقليمية، تطلب من الإدارة تفويضاً للسلطات، وتحديداً للواجبات والمسؤوليات المترتبة عليها، والتأكد من مدى التزام الفروع بالسياسات الإدارية المرسومة،

لذلك أصبح ضرورياً وجود التدقيق الداخلي، وظهور الشركات متعددة الجنسية أيضاً ترتب على إدارة تلك الشركات أعباء وذلك نتيجة زيادة حجم النشاط. مما أدى إلى تزايد حاجة الإدارة إلى مراقبة هذه العمليات بطريقة سليمة وفعالة.

ب- لامركزية الإدارة، أدت التطورات الاقتصادية التي تلت الثورة الصناعية الكبرى إلى ظهور صعوبات كثيرة في ممارسة العملية الرقابية، ثم تفاقمت حدة تلك الصعوبات بانفصال الإدارة عن الملكية، حيث اتسعت الشركات أفقيا ورأسياً، وأخرى أدمجت (العمرات،2001).

يرى الباحث أن هذه التطورات جميعها أدت إلى التوسع في أسلوب الإدارة اللامركزية، مما ترتب عليه تفويض واسع للسلطات، وتحديد دقيق للواجبات، وتوضيح للمسؤوليات وبالتالي كان لا بد من القيام بإجراءات رقابية فعالة على السلطات المفوضة، وحيث إن الإدارة العليا في الشركة لا تستطيع ممارسة الرقابة بنفسها لعدم وجود الوقت والخبرة الكافيين لذلك، فقد كان من الضروري الاستعانة بمتخصصين في مجال الرقابة للقيام بهذه المهمة، الأمر الذي ساعد في ايجاد وظيفة التدقيق الداخلي التي تختص بفحص وتدقيق وتقييم ما تم إنجازه داخل الشركة من خلال العاملين في الشركة أنفسهم، أو من خلال مصادر خارجية يستعان بها للقيام بعملية التدقيق الداخلي كالشركات التي تقدم هذا النوع من الخدمات.

ت- التوسع في احتياجات الإدارة، إن الإدارة هي العميل الرئيسي لقسم التدقيق الداخلي، وهي التي تحدد الخدمات التي تحتاجها من قسم التدقيق الداخلي، وعلى إدارة التدقيق الداخلي توفير تلك الاحتياجات. وفي هذا يقول (Mclemone ,1999) : إن وظيفة التدقيق الداخلي التقليدية أصبحت جزءاً من مسؤوليات المدقق الداخلي ولذلك يجب على المدققين الداخليين التوسع في الخدمات التي تقدم للإدارة لما بعد حدود وظيفة التدقيق الداخلي التقليدية.

يرى الباحث أن مسؤولية إدارة التدقيق الداخلي في مجال التقارير المالية والالتزام بالتشريعات والأنظمة القانونية أصبحت قديمة ومهجورة، لذلك يجب على الشركات أن توسع نطاق ومجال التدقيق الداخلي ليشمل تدقيق العمليات والأنشطة التشغيلية وتقديم الاستشارات واقتراح التحسينات في هذه العمليات وذلك لتحقيق النجاح والتقدم لها.

ث- التحول إلى التدقيق الاختباري، لم يعد المدقق الخارجي يقوم بتدقيق جميع العمليات "التدقيق الكامل" ولكنه بدأ يتحول إلى التدقيق الاختباري، وهو تدقيق عينة تمثل المجموع ويفترض أنها تمثل مجتمع العمليات، وعلى ذلك في ظل اختبارات المعاينة، لابد أن يتوافر نظام رقابة داخلي فعال. وبما أن التدقيق الداخلي يعتبر أهم ركائز نظام الرقابي الداخلية الفعال، كان لابد من وجوده في الشركة (صبحي،2000).

ج- شمول التنظيم الحديث لخطوط الاتصال الرأسية والأفقية وحاجة التغذية والتغذية العكسية (الملاحظات والتقارير الإدارية والاقتصادية) إلى مسؤولين يتولون التدقيق لأجل اطمئنان الإدارة إلى سلامة هذه التقارير وواقعيتها (عثمان،1999).

ح- إن تعقد بيئة عمل الشركة الاقتصادية، وما ينشأ عن ذلك من وجود مخاطر أو عدم التأكد، يبرز الحاجة الملحة إلى مصدر موثوق للمعلومات يساعد الإدارة في عملية صنع القرار، وبما أن التدقيق الداخلي يقوم بفحص وتقييم الأنشطة والعمليات داخل الشركة فإنه يصبح بذلك أداة رقابية فعالة وهامة تساعد الإدارة على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة.

ويرى الباحث أن هنالك أسباباً أخرى أدت إلى زيادة أهمية التدقيق الداخلي منها ما شهدته السنوات الأخيرة من تغيرات في أنماط الملكية، وخصوصاً في الشركات المساهمة وذلك نتيجة تحول ملكية الأسهم من المستثمر الفرد إلى المؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق الاستثمار، والبنوك، وغيرها. مما أدى إلى تركيز الملكية في يد عدد قليل من المستثمرين الذين أصبح

لهم تأثير فعال في مجلس الإدارة. وبدأ هؤلاء المستثمرون ينادون بـضرورة التغيير فـي الأساليب الرقابية التي تستخدمها وتستعملها الشركات لحماية مصالحها.

كما يرى الباحث أن من أهم الأسباب التي أدت لزيادة الاهتمام بالتدقيق الـداخلي وتطـوير أدواته ظهور ما يسمى بقانون (Sarbanes-Oxley). حيث جاء قانون Sarbanes-Oxley بعد الانهيارات الحاصلة لبعض الشركات العالمية مثل Enron ، و World Com ، وركز هذا القانون الجديد في تشريعاته على مراقبة أعمال الشركات كمحاولة لضمان عملهـا وفقـاً للأخلاقيات المهنية.

ويرى الكثير من الباحثين أن تطبيق هذا القانون أدى الى تغييـرات جذريـة فـي بيئـة الشركات حيث كان من أهم تلك التغييرات ظهور مجالس الادارة ولجان التـدقيق المـستقلة، بالاضافة إلى توجه هذه اللجان الى تعيين أعضاء من أصحاب المهارات والخبرات المحاسبية. ولتستطيع الشركات التماشي مع قانون Oxley أصبح من الضروري عليها إنشاء قسم تدقيق داخلي بشكل ملح أكثر من السابق وتوضيح هذه الضرورة للإدارة العليا فيها كي تتمكن مـن إصدار تقارير مالية وإدارية بفاعلية أكبر(Koehen, 2004).

وقد نتج عن قانون (Sarbanes-Oxley) أيضاً قيام بعض الشركات بإجراء تغييـرات جوهرية على وظيفة التدقيق الداخلي والتي شملت كل من: إنشاء أقسام تدقيق داخلي بـشكل رسمي، وملء تلك الأقسام بالأشخاص المختصين بنسبة 80% على الأقل، واطـلاع لجنـة التدقيق على تقارير التدقيق الداخلي قبل رفعها للإدارة العليا في الشركة. وهذا بدوره أدى إلى زيادة العبء على المدققين الداخليين من خلال تركيز جهودهم على عملية التدقيق بالإضـافة إلى قيامهم بعمليات تحليل المخاطر قبل الاقدام على وضع أي خطط لعملية التدقيق والتركيـز على تدقيق المجالات المالية والمجالات ذات الأثر المالي بشكل أكبر (Koehen, 2004).

ويرى الباحث أن النقطه الرئيسية في هذا القانون والتي تخص التدقيق الداخلي والمعنونة تحت الرقم (404) والتي تنص على إجراء التقييم الدوري لمدى كفـاءة فاعليـة إجـراءات وهيكلة نظام الرقابه الداخلي وهذا بدوره أدى الى تغير طبيعة وتوقيت ومدى فحص الأنظمـه في عمل المدقق الداخلي بمفهومه الحديث بحيث يتم التركيز وبصوره أوسع علـى الفحـص المستقل لجميع العمليات في الشركة.

كما يرى الباحث أيضاً أن اتساع مهام المدققين الداخليين وبصورة تتعدى تلك التقليدية يعزز ما تحاول دراستنا الحاليه إبرازه ضمن مفهوم التدقيق التشغيلي الذي يحاول البحـث ضـمن الاجراءات والعمليات التشغيلية المستخدمة في الشركة والتي تكفل بـدورها تعزيـز نظـام الرقابه الداخلية وبالتالي الرقابة على الأنشطة والعمليات التشغيلية والتي تؤثر في مجملها في أداء الشركة ككل.

2-4 طبيعة خدمات التدقيق الداخلي:

إن تطور خدمات التدقيق الداخلي، وزيادة التعقيد في عملياته، أدى إلى الحاجة لعمل تعديلات مهمة في وظيفة التدقيق الداخلي لمساعدة المدققين الداخليين للقيام بأدوارهم الجديدة والهادفـة لإضافة قيمة للشركة. وفي هذا الخصوص ركز معهد المدققين الداخليين الأمريكي في نشراته المختلفة على الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي والتي تتمثل فيما يلي (IIA,2005):

1- خدمات التأكيد.

2- خدمات الاستشارة.

1- خدمات التأكيد (Assurance Services).

حيث عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي خدمات التأكيد بأنها "الخدمات التـي تتعلـق بالتقييم الموضوعي للأدلة التي يقدمها المدقق الداخلي لإبداء رأي مـستقل يتعلـق بـإدارة المخاطر، والرقابة، والحاكمية المؤسسية(IIA,2002). وهنا يكون هدف المدقق الداخلي تقييم الأدلة لتوفير رأي مستقل فيما يتعلق بالعمليات والنظام أو غيرها من الموضوعات المتعلقـة بعمله.

وفي هذا الخصوص بين (Olga , 2007) أن عملية تقديم الخدمات التأكيدية تتصف: بأنهـا عملية منظمة للحصول على الأدلة وتقييمها، وتتطلب وجود معايير معينة، و تتضمن توصيل النتائج إلى المستخدمين المهتمين. وقد امتد نطاق النشاط التوكيدي ليـشمل مـا يلـي: إدارة المخاطر، وتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي، والرقابة على عمليات التحكم المؤسسي.

أ) إدارة المخاطر.

ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة في تحسين إدارة الخـاطرة وأنظمـة الرقابـة الداخلية وذلك عن طريق تقييم وتحديد التعرض الجوهري للمخاطر المختلفة مثل مخاطر البيئة الخارجية، ومخاطر عمليات الأعمال، ومخاطر المعلومات. ولقد إكتسبت مهنة التدقيق الداخلي شروط المهنة الكاملة، وأصبح لها هيكل متكامل للمعرفة المتخصصة وذلك بصدور الإطـار الجديد لها (جمعة،2006)، حيث تغيرت النظرة إلى مهنة التدقيق الداخلي مـن تـدقيق أدوات الرقابة إلى تقييم المخاطر، وقد أثر ذلك في مجال عملها فأصبح يشمل الشركة كلها بدلاً مـن التركيز على العمليات المالية والمحاسبية وأصبح المدقق الداخلي مطالبـاً بـإدارة المخـاطر المحتملة على مستوى الشركة كلها.

يرى الباحث أن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تشغل دوراً هاماً في تقـديم خدمـة ذات قيمة للشركة، وذلك من خلال المساعدة التي تقدمها للإدارة في تحديد وتقويم المجالات الهامة

سواءً المالية أم التشغيلية التي تكون عرضة للمخاطر والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر ونظم الرقابة، وفي متابعة وتقييم نظام إدارة المخاطر في الشركة.

ب) تقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية:

تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن أهداف وغايات الشركة سوف يتم تحقيقها. ولهذا فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة الشركة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي. ولذلك ينبغي على قسم التدقيق الداخلي أن يساعد الشركة فيما يتعلق بإرساء آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر بالشركة.

ج) الرقابة على عمليات التحكم المؤسسي.

لقد هزت الفضائح التي تعرضت لها في أواخر تسعينيات القرن العشرين شركات كبرى مثل شركة الطاقة (Enron)، وشركة الاتصالات (World Com)، ثقة المستثمرين، وأثارت تساؤلات عن سماح هذه الشركات لمثل هذه الفضائح، وعن الانهيارات أن تحدث، وأين كانت مجالس إدارتها، وإدارتها العليا وهيئات الرقابة فيها، ومدققوها الداخليين (Cattrysse,2005). مما ساهم في قيام مجالس الإدارة في تعزيز الحاكمية المؤسسية الفاعلة خاصة وأنها تتحمل المسؤولية النهائية عن آلية عمل نظم الرقابة الداخلية في مؤسساتها، وبما أن وظيفة التدقيق الداخلي شغلت دوراً أساسياً في مساعدة تلك المجالس على القيام بمهمات الحاكمية عنها أساساً، مما توجب على التدقيق الداخلي القيام بمهامه بشكل فعال. حيث إن الحاكمية المؤسسية تعرف بأنها" مجموعة العمليات والهياكل التي يضعها مجلس الإدارة لتعريف وتوجيه وإدارة ومتابعة نشاطات الشركة باتجاه تحقيق أغراضها" (Audrey 2006

Dana &). وبعد الاطلاع على تعريف التدقيق الداخلي وعلى هذا التعريف للحاكمية، تبين أن مسؤولية مجلس الإدارة تتمثل في ضمان فعالية إطار الرقابة الداخلية للشركة، وأن المدقق الداخلي يقوم بدور أساسي بمساعدة المجلس على القيام بمسئوليات تجاه شركته، ويتبين من ذلك أيضاً الدور الأساسي الذي يستطيع التدقيق الداخلي أن يقوم به في مساعدة المجلس على ضمان كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية فيصبح بالتالي جزء لا يتجزأ من إطار الحاكمية المؤسسية للشركة. وأصبح يطلب من المدقق الداخلي استكشاف الطرق الضرورية لتوفير درجة من التأكيد المعقول والمتوقع من قبل كل المساهمين في الحاكمية. وبعبارة أخرى أصبح المدقق الداخلي بحاجة إلى أن يكون المعين للشركة في عملية حاكمية المشروع، فهو واحد من أهم مصادر المعلومات بالنسبة للجنة التدقيق، مما يؤدي إلى زيادة فاعليتها وهو يقوم بمتابعة الاتجاه الذي تسير فيه الشركة من جهة، ومن جهة أخرى يتابع كل جانب من جوانب الرقابة الداخلية. وهكذا يصبح المدقق الداخلي جزءاً مهماً من عملية حاكمية المشروع.

يرى الباحث أن هنالك عدة عناصر مشتركة بين كل من وظيفة التدقيق الداخلي والحاكمية المؤسسية خاصة تلك العناصر المتمثلة بالتأكيد، والمخاطر، والرقابة. وتعد وظيفة التدقيق الداخلي عنصراً هاماً ومؤثر في النشاطين الأساسيين للحاكمية (مراقبة الخطر، وتزويد التأكيدات المتعلقة بالضوابط الرقابية)، بالإضافة إلى ما تقوم به من دور هام في تقديم المعلومات بخصوص المخاطر الى المشاركين في عملية الحاكمية المؤسسية بما في ذلك لجنة التدقيق.

2- الخدمات الاستشارية (Consultation services) ، فقد عرف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين الخدمات الاستشارية بأنها (Institute of Internal Auditors ,2002) "خدمات ذات طبيعة استشارية يؤديها المدقق الداخلي بناءً على طلب محدد من قبل الادارة ، والهدف

من هذه الخدمات هو تحسين العمليات التشغيلية فيها مما يساهم في زيادة قيمة للشركة، وتحدد أهداف الخدمات الاستشارية وطبيعتها بالاتفاق مع الادارة. ومن الأمثلة على الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي: الفحص لغرض معين، تقديم نصيحة للإدارة بخصوص الرقابة المتعلقة بالأنظمة الجديدة، تحسين العلاقة ما بين الإدارة وكل من لجنة التدقيق والشركاء.

3- الحاجة إلى التدقيق التشغيلي كمدخل لتطوير التدقيق الداخلي التقليدي

لقد ارتبط تطور التدقيق بشكل عام بالحاجة إلى ما يسمى بالتدقيق التشغيلي. فقد تطور التدقيق من حيث المنهج، من مرحلة التدقيق المستندي إلى التحقق من مفردات قائمة المركز المالي، ومن تدقيق القوائم المالية إلى تدقيق العمليات والأنشطة التشغيلية. كما تطور من حيث الهدف حيث أصبح يسعى إلى معاونة إدارة الشركات لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة من خلال اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على منعها، وتقديم النصح والإرشاد للإدارة في المشكلات التشغيلية والإدارية التي تواجه الشركة (محمود،2005).

يرى (Forrest،1999) أن التطورات في التدقيق الداخلي ترتبط بعوامل مختلفة منها اقتصادية وسياسية واجتماعية، وكان تركيزه بشكل أساسي على التطورات الاجتماعية، وذلك باعتبار أن التدقيق هو عملية بناء اجتماعي يؤثر في المجتمع ويتأثر به. لذلك اعتبر Forrest أن العمل الاجتماعي له دور كبير في إحداث التطورات في التدقيق من المستوى التقليدي الذي يهتم بالتدقيق المالي إلى المستوى الحديث الذي يهتم بالتدقيق الإداري أو التشغيلي، وأن تقييم كفاءة الأداء التشغيلي أصبح هدفاً يسعى إليه المهتمون بأمر الوحدات الاقتصادية.

فالتدقيق الداخلي وكما أشرنا سابقاً يعد أداة من أدوات الرقابة الداخلية، فهو يساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة العمليات وأقسام ومراكز وأنشطة الشركة، ومخرجاتها تقرير، أو تقارير تقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة. ولأهمية التدقيق الداخلي، كأداة للرقابة الداخلية، أضحت الحاجة ماسة لتطوير هذه الأداة الرقابية وامتدادها لتشمل جانباً آخر من الفحص هو التدقيق التشغيلي، وهو تدقيق داخلي متطور يغطي جميع النواحي التشغيلية، وأن هذا المجال المتقدم للتدقيق التشغيلي ينظم بمعرفة الإدارة ولخدمة الشركة، ويعتبر التدقيق التشغيلي وفقاً لأحدث الإصدارات المهنية أداة للرقابة الداخلية الإدارية على كافة الأقسام والأنشطة التشغيلية في الشركة (Prawitt ,2003).

ويرى كل من (Brody &Low ,2000) أن وظيفة التدقيق الداخلي التقليدية أصبحت جزءاً من مسؤوليات المدقق الداخلي ولذلك يجب على المدققين الداخليين التوسع في الخدمات التي تقدم للإدارة. أما (Edwards et,al,2001) فأشاروا إلى أن التدقيق التشغيلي قد مثل تطوراً هاماً في نطاق وطبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، حيث يهدف إلى اكتشاف ما الذي يمكن أن يكون خطأ، ويستهدف من وراء ذلك كشف أسباب حدوث هذا الخطأ، وما الذي يمكن القيام به لتصحيح ذلك مستقبلاً، وبهذا فإن التدقيق التشغيلي قد إنتقل بالتدقيق الداخلي إلى مستوى المستشار الأمين للإدارة.

وبيّنت بعض الدراسات أن الشركات الناجحة قد أدركت أن تحديد مسئوليات إدارة التدقيق الداخلي في مجال التقارير المالية والالتزام بالتشريعات والأنظمة القانونية هي مدخل أصبح قديماً، ومن ثم فقد وسعت هذه الشركات نطاق التدقيق الداخلي ليشمل تدقيق العمليات التشغيلية، وتقديم الاستشارات، واقتراحات التحسينات في جميع العمليات في الشركة وذلك كوسائل لزيادة العائد (Jonathan et. al, 1999).

يرى الباحث استناداً إلى ما سبق أن تطور التدقيق الداخلي قد ارتبط ، بالحاجة إلى ما يسمى بالتدقيق التشغيلي. فقد تطور التدقيق الداخلي من حيث المنهج من تدقيق مالي إلى تدقيق تشغيلي. كما تطور من حيث الهدف، حيث أصبح يسعى إلى معاونة الشركة لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة من خلال التأكد من إدارة الموارد الاقتصادية بكفاءة، وتحديد أسباب التبذير والإسراف وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق الفاعلية والكفاءة والاقتصاد.

كما يرى الباحث أيضاً أن هنالك تطور في الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي آخذاً شكلاً مختلف عن نطاق الخدمات التقليدية. حيث أصبح التدقيق الداخلي المتطور يأخذ دوراً في تشخيص المشكلات الإدارية أو التشغيلية، الأمر الذي أدى إلى ظهور مصطلح التدقيق التشغيلي؛ والذي يهتم في تقييم الأداء التشغيلي. وبذلك أصبح التدقيق التشغيلي يهتم بتقييم الكفاية والفعالية وتحليل المخاطر ويساهم في تحسين الأداء التشغيلي والإداري وبالتالي المساهمة الفعالة في عملية التحكم المؤسسي.

وبناءً على ما تقدم سيتناول الباحث نشأة ومفهوم التدقيق التشغيلي، وأهميته، وأهدافه، وعناصره، ومجاله، وإجراءاته، ومقوماته، ومعاييره، بالإضافة إلى دوره في تحسين الممارسات الإدارية و فحص وتقييم أنظمة الرقابة الإدارية.

3-1 نشأة التدقيق التشغيلي

لقد ساهمت العديد من الهيئات والجمعيات المهنية للمحاسبة والتدقيق في العالم في تطوير مفهوم التدقيق التشغيلي. وفي هذا المجال سيتطرق الباحث إلى تعرف أهم هذه الهيئات والجمعيات وإلى الدور الذي لعبته في التوجه نحو التدقيق التشغيلي. ففي الولايات المتحدة الأمريكية لعب مكتب المحاسبة الأمريكي (General Accounting Office) دوراً هاماً في

توسيع دور المدقق الحكومي نحو التدقيق التشغيلي، وهو أيضاً صاحب الفضل والذي كان له دور كبير في زيادة الاهتمام بالتدقيق التشغيلي من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountant)، والذين يفضلون تـسميته بالتدقيق الإداري.

وقد أدى الكونغرس الأمريكي دوراً كبيراً وهاماً في جعل معهد المحاسبة الأمريكـي يتبنـى مفهوم التدقيق التشغيلي، ففي عام1945 كان هنالك ما يقارب (100) شركة فيدرالية أنـشأها الكونغرس، حيث كانت غالبية هذه الشركات مملوكة للحكومة الفيدرالية وتمول ذاتياً وليـست عرضة لرقابة الكونغرس. مما ساهم بتشكيل لجنة ترأسها عضو الكونغرس للشؤون الماليـة (Harry F. Byrd) لدراسة ذلك (Dale et al ,2002). وقد خرجت هذه اللجنة بتوصيات كان أهمها ضرورة أن يكون التدقيق في هذه الشركات واسع النطاق، وضرورة وجود معايير تدقيق للمؤسسات الحكومية توفر إطار يؤكد كفاءة المدققين ونزاهتهم وحيادهم واستقلاليتهم في تخطيط وإجراء والإبلاغ عن عملهم، وضرورة أن ترتكز عملية التدقيق في هذه الـشركات على ثلاثة عناصر رئيسية وهي عنصر المال والالتزام وعنصر الاقتصاد والكفاءة وعنـصر نتائج البرامج. ونتيجة لهذه الدراسة، قرّر الكونغرس في عام 1945 قانون الرقابة الحكـومي والذي ينص على أن يكون التدقيق ليس فقط على الالتزام بالقوانين أو الأمور المالية، بل يجب أن يتعدى ذلك إلى تدقيق كفاءة وفاعلية الإدارة (Dale et al ,2002).

وقد وضح مكتب المحاسبة الأمريكي (General Accounting Office) في تقريره الذي نشره عام 1972 بعنوان "معايير التدقيق للمؤسسات والبرامج والنشاطات والوظائف الحكومية" بأن الطلب على المعلومات وسع من نطاق التدقيق الحكومي لذلك فان نطاق عمل المـدققين الحكوميين تعدى التدقيق المالي، وعوضاً عن ذلك أصبح التدقيق الحكومي يهتم فيما إذا كانت

المؤسسات الحكومية تنجز الأهداف التي من أجلها أنشات البرامج وتوافرت النقود، والتأكد من أنها تعمل باقتصاد وكفاءة وفعالية، وهو ما يسمى حالياً بالتدقيق التشغيلي.

2-3 مفهوم التدقيق التشغيلي

أدى النمو والتطور التكنولوجي السريع والمتلاحق في كافة المجالات، وظهور الآلات الحديثة والمتطورة إلى تعقيد أنشطة العملية الصناعية سواء في الإنتاج، أم التسويق، أم الخدمات، أم التمويل، وغيرها. بين هذا من ناحية، وبين مشكلات توفير واستخدام الموارد بكفاءة من ناحية أخرى، جاء التدقيق التشغيلي (Operational Audit) أو مايسمى بتدقيق الأداء (Performance Audit) أو التدقيق الإداري (Management Audit) أوالتدقيق الوظيفي (Functional Audit) أو التدقيق الشامل (Comprehensive Audit) أو تدقيق الكفاءة (Efficiency Audit) أو تدقيق فعالية برامج الأداء (Performance Programs Effective Audit)، كتطور في مجال التدقيق الداخلي التقليدي.

يرجع تعدد المسميات للتدقيق التشغيلي إلى تركيز كل مصطلح من هذه المصطلحات على جانب معين، ولتغطي الجوانب المتعددة التي يجب أن يركز عليها في مجال خدمة الشركة. فسمي بالتدقيق الإداري لأنه يركز على ترشيد وخدمة الوظيفة الإدارية، وبالتشغيلي لأنه يركز على الامتداد إلى عمق مجالات التشغيل، وبتدقيق الأداء لأنه يركز على إبداء الرأي في أداء الإدارة، وبتدقيق الكفاية لتركيزه على تقييم الأداء الإداري على أساس الكفاية، وبتدقيق نظم المعلومات لتركزه على تقييم أنظمة الرقابة والمحاسبة (محمود،2005).

وبيّن (جمعة،2009) في هذا المجال أن السبب الجوهري في تعدد المسميات واختلافها يعــود إلى أن كل فريق يحاول التركيز على ناحية وبعد معين من أبعاد الإدارة. كما بين أنه نتيجــة لكون التدقيق التشغيلي غير شائع مقارنة مع التدقيق المالي فإنه لم يتم تعريفه بشكل جيد.

وقد عرّف (Boynton،2001) التدقيق التشغيلي بأنه عملية منتظمة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية الخاصة بشركة معينة وتقييم هذه الأدلة بالنــسبة للأهــداف المحددة.

أما (جهاز الرقابة الحكومي الاسترالي،2001) فقد عرف التدقيق التشغيلي بأنه "اختبار مسبق وموضوعي لإدارة الشركة وبرامجها أو وظائفها لأغراض تكوين أو إبداء الرأي حول ما إذا كانت الشركة وبرامجها أو وظائفها قد أديرت بشكل اقتصادي وكــفء وفعــال، وأن كفــاءة الإجراءات الداخلية تساعد في تعزيز وتطوير الاقتصاد والكفاءة والفعاليــة، بالإضــافة إلــى اقتراح الوسائل التي يتم من خلالها تحسين الممارسات التشغيلية والإدارية.

ويرى (بنور،2004) أن التدقيق التشغيلي أو ما يسمى تدقيق الأداء يمثل فحصاً موضوعياً للأداء التشغيلي تشخص به السياسات والنظم وإدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابــة، ويقارن من خلاله الانجاز بالخطط، والنتائج بالقواعد، والممارسة بالسياسة، وذلك بهدف كشف الانحرافات وخصوصاً السلبية وبيان أسبابها. والتأكد من إدارة الموارد الاقتــصادية بكفــاءة، وتحديد أسباب التبذير والإسراف وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق الفاعليــة والكفــاءة والاقتصاد.

أما جهاز الرقابة العليا في الولايات المتحدة الأمريكية فقد عرف التدقيق التشغيلي بأنه"عمليــة تتضمن رقابة الكفاءة والاقتصاد ورقابة نتائج البــرامج (The Asian organization of supreme Audit Institution ,2005).

أما (الصحن وآخرون،2008) فقد أشاروا إلى أن للتدقيق التشغيلي مفهومه الخاص به والذي يميزه كمدخل للتدقيق الداخلي، كما أن له سماته التي تميزه عن غيره من أنواع التدقيق الداخلي، ويعرفه على النحو التالي: "التدقيق التشغيلي هو عبارة عن فحص مستقل لكل جوانب الشركة التشغيلية، وينطوي هذا المفهوم على فحص مستقل لكل أو بعض أنشطة الشركة التشغيلية لتحديد مدى تحقيقها للأهداف المحددة لها. كما يهدف التدقيق التشغيلي بصفة عامة إلى تقييم جودة الرقابة الإدارية لقطاع أو وحدة أو نشاط معين داخل الشركة للوقوف على فعالية وكفاءة عملياتها ومدى صدق تقاريره ومدى التزامه بالقوانين واللوائح ذات الصلة.

يرى الباحث في هذا المجال أن التدقيق التشغيلي جاء كتطور للتدقيق الداخلي التقليدي، ويعتبر إمتداداً منطقياً للتدقيق الداخلي إلى مجالات التشغيل في الشركة، حيث يركز على عملية الفحص والتحليل والتقييم لأداء الإدارة وليس على الدفاتر والسجلات والتقارير المالية وأن الهدف الأساسي لهذه العملية هو ترشيد قرارات الإدارة عن طريق بيان نقاط الضعف واقتراح الحلول المناسبة للمشاكل التشغيلية التي تواجهها الشركة. لذلك قام الباحث بتعريفه على أساس أنه عبارة عن عملية تقييم منتظمة ومستقلة وموجه إلى المستقبل تتم بواسطة المدقق الداخلي وتتم للأنشطة التنظيمية التي تخضع لرقابة المستويات الإدارية العليا والوسطى والدنيا بغرض تطوير ربحية الشركة وتحقيق الأهداف التنظيمية الأخرى وذلك من خلال تحسين الكفاءة والفعالية.

ويرى الباحث أيضاً أن التدقيق التشغيلي يعتبر أداة لمساعدة الادارة في تعرف نواحي القصور والمعوقات التي تواجه الشركة، وجعلها أكثر كفاءة وفعالية في استخدام الموارد المتاحة. حيث تعدى الدور المتمثل بحماية أصول الشركة من الضياع والسرقة الى تقديم

خدمات للإدارة عن طريق فحص وتقييم الأنشطة التشغيلية المختلفة للشركة، والمساعدة في تحقيق الوفورات الاقتصادية وتجنب الضياع والإسراف في استخدام الموارد.

3-3 أهداف التدقيق التشغيلي

يمكن القول إن أهداف التدقيق التشغيلي تختلف فيما بين الشركات حسب درجة قبول الادارة والتزامها، وبحسب خلفية المدققين الداخليين وتدريبهم وتعليمهم، وقد تتغير أهداف التدقيق التشغيلي في الشركة نفسها كلما طوّر المدققون الداخليون تفهمهم واعتيادهم للعمليات التشغيلية في الشركة، وكلما زاد المدققون الداخليون من كفاءتهم الفنية في التعامل مع الأمور التشغيلية.

ويمكن صياغة أهداف التدقيق التشغيلي بصفة عامة على النحو التالي (الصبان،2001):

أولاً: البحث عن الاختناقات والمعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرق التصحيح المناسبة.

ثانياً: إبداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة، وتمكنت من تحقيق أقصى النتائج على ضوء أهداف الشركة المحددة مسبقاً. ويتضمن ذلك إظهار نواحي الضياع وعدم الكفاءة في كافة الأنشطة والعمليات للقضاء عليها وترشيد استخدام الموارد الاقتصادية.

ثالثاً: معاونة الإدارة على ترشيد قراراتها، عن طريق اكتشاف أوجه القصور والمشكلات والأخطاء التي تتعرض لها الشركة، واقتراح وسائل التصحيح الملائمة، ثم إمداد الإدارة بهذه المعلومات لغرض مساعدتها في تحسين كفاءة إنجازها في المستقبل.

رابعاً: تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة.

خامساً: مساعدة الإدارة في إنجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار وتقييم أنظمة الرقابة المستخدمة

ولخص (جمعة،2009) أهداف التدقيق التشغيلي في الشركة بهدفين هما:

أ) تحقيق الفعالية في أداء كل نشاط أو مركز مسئولية، ويعني ذلك أن يحقق كل نشاط الأهداف المرسومة له مع الالتزام بما تقضي به السياسات والإجراءات المعتمدة لذلك.

ب) تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة، الأمر الذي يتطلب توافر معايير مدروسة تحدد ما يجب أن تستخدم الشركة من موارد لأداء الخدمة أو انتاج السلعة، أو تطبيق سياسة أو إجراء رقابي معين.

وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف يرى (الذنيبات وعبد الجليل، 2006) ضرورة القيام بدراسة وفحص وتقييم مختلف الأنشطة والمجالات التشغيلية، مثل: الأهداف والخطط والهيكل التنظيمي والسياسات والإجراءات والنظم والأساليب الرقابية والنشاط المحاسبي (الجانب التشغيلي)، وطرق ووسائل التشغيلي، وأنشطة الشراء والتخزين ونشاط التسويق، ونشاط الرقابة على الجودة، ونشاط الأفراد، ونشاط التمويل، وأنشطة الإنتاج والصيانة والأنشطة الخاصة بمعالجة التالف والعادم والأداء الفعلي ونتائجه وذلك بالنسبة للوحدة الاقتصادية أو الشركة، ولكل جزء من أجزائها على حدة ، لتعرف نواحي الضعف والخلل وإعداد توصيات بخصوص أفضل الأساليب لمواجهة هذه النواحي ومتابعة تنفيذ ما تتخذه الإدارة في هذا الشأن.

ويتوافق الباحث جزئياً مع ما سبق ويضيف إلى أن التدقيق التشغيلي يهدف إلى تطوير الأداء المؤسسي بحيث تتمكن الشركات من تحقيق أهدافها المحددة مسبقاً بأقل ما يمكن من وقت وجهد ومال، بالإضافة إلى تحديد الطاقات والإمكانيات غير المستغلة. وأن التدقيق التشغيلي يهدف أيضاً إلى المساهمة في تطوير أداء الشركات ورفع كفاءتها التشغيلية، حيث

يساهم في الكشف عن العناصر الكفوءة ووضعها في المواقع الأكثر إنتاجية والاستغناء عـن العناصر غير المنتجة، واكتشاف الممارسات الإدارية أو التشغيلية الخطأ وتحديد المسؤولية، والتوجه نحو الممارسات الإدارية أو التشغيلية الصحيحة.

يرى القحطاني في هذا الشأن أن التقدم والنجاح النهائي في تحقيق أهداف التدقيق التشغيلي يعتمد بقدر كبير على مهارات المدققين الداخليين داخل الشركة، ونظرة الإدارة والآخرين لهم، ومتطلبات أخرى يجب توافرها كالقدرة على التحليل والإقناع وحسن التصرف وإحداث التطوير واتساع الأفق والشمول والرغبة في مشاركة الآخرين في الرأي (القحطاني،2000).

يتفق الباحث جزئياً مع ما سبق ويضيف كون أن عملية التدقيق التشغيلي تمتد إلى الجوانب والنواحي التشغيلية في الشركات، فمن المفروض أن يتوافر لدى المدقق الداخلي في هذه الشركات المعرفة العامة بالنواحي الصناعية والإدارية والإحصائية والسلوكية والقانونية والجودة والهندسية.

3-4 أهمية التدقيق التشغيلي

بما أن الصناعات أصبحت أكثر تعقيداً نتيجة للتطورات التكنولوجية والتغير في أذواق المستهلكين، وأصبحت الشركات تبحث عن طرق تقليل الهدر، وعدم الكفاية، وزيادة في الإنتاج، وتخفيض في التكاليف، والتخصيص الأمثل للموارد، وتعرف المشكلات في كل مرحلة، لذلك فإن التدقيق التشغيلي أصبح له أهمية كبيرة (سرايا،2007).

كما أن للتدقيق التشغيلي دوراً مهماً في التأكد من تحقق الخدمة أو المنتج طبقاً للخطط الموضوعة وعدم انحرافهما عن مستواهما اللازم لتحقيق أهداف الشركة، والتأكد من عدم إنفاق الأموال دون تحقيق أكبر عائد وبأقل تكلفة وجهد ممكن. بالإضافة إلى ما يعكسه التدقيق التشغيلي من وضوح أهداف وغايات الشركة، والجودة والفعالية في تنفيذ هذه الأهداف

والغايات بالمقارنة مع الخطط التي تمت الموافقة عليها، وما يظهره من تحسين نوعية النتائج فيما يتعلق بالتكلفة الموضوعة مسبقاً وتحسين نوعية الإدارة الداخلية، وتطوير أسلوب إعداد التقارير، بالاضافة الى جودة التخطيط، ووضوح مسؤوليات وسلطات الجهة الخاضعة للتدقيق. وعليه فان التدقيق التشغيلي تنعكس آثاره وتظهر أهميته على مستويات متعددة سواءً أكانت على مستوى الشركة أم على مستوى المديرين أم على مستوى الأفراد بتوجيه الطاقات البشرية والإمكانات المادية والبشرية، لتنفيذ المشروعات بدقة وتحقيق الأهداف المخطط لها باقتصاد وكفاءة وفعالية (إبراهيم،2002).

وتظهر أهمية التدقيق التشغيلي في تحقيق كفاءة إستخدام موارد الشركة وما يؤديه من تطوير في ربحية هذه الشركات، وقد تم تلخيصه بما يلي (جمعة،2009):

أثناء الفحص الدوري الذي كان يقوم به المدقق في إحدى الشركات الصناعية الكندية، لاحظ حدوث شكاوي متكررة من تلف إحدى العدد الصغيرة، وبدأ في تقصي سبب هذا التلف: هل يرجع إلى سوء عملية الشراء؟ هل يرجع إلى عدم سلامة طلبات الشراء؟ هل هذه الأدوات من نوع رديء ؟ هل عملية الفحص عند استلام المشتريات غير دقيقة ؟ أم هنالك سبب آخر؟ وعندما قام المدقق بالدراسة المتعمقة لهذه المشكلة، تبين أن هذه الأدوات لم تكن تستخدم بشكل سليم بل إنه في بعض الحالات كانت تستخدم لأغراض لم تصمم من أجلها أساساً. ونتيجة لذلك، فقد قدم المدقق توصية بتطوير عملية تدريب العمال للتأكد من أنهم سيستخدمون العدد المناسبة بشكل سليم، وقد ترتب على تنفيذ هذه التوصية وفر سنوي يقدر ب 250000 دولار كندي.

يرى الباحث في هذا الخصوص أنه نظراً لامتداد التدقيق التشغيلي إلى عمق المجالات التشغيلية، فإنه يستطيع إمداد جميع أفراد الشركة بالعديد من المنافع، مثل:

1- المساعدة في تحديد مناطق المشكلات والأسباب المرتبطة بها بغرض إجراء التحسينات والتي تعتبر ضرورية للشركة، حيث إنه في بعض الأحيان تكون الإدارة غير مدركة للمشكلة التي تواجه الشركة، أو حتى إذا كانت مدركة للمشكلة أو المشكلات التي تواجه الشركة، إلا أنها لا تستطيع دائماً تحديد أبعاد هذه المشكلة بالضبط. لذلك فان دور عملية التدقيق التشغيلي يتمركز حول الاهتمام الحقيقي بالمشكلات التشغيلية ومحاولة فهمها، ومساعدة الشركة في تعرف المشكلات في وقت مبكر، مما يحمي المشركة من نتائج عدم اكتشاف المشكلات أو اكتشافها في مراحل متأخرة بعد استفحالها.

2- تحديد فرص القضاء على الهدر وعدم الكفاءة وهو ما يعرف بتخفيض التكلفة من خلال مساعدة الإدارة في عملية التشغيل بأقل تكلفة في جميع الأحوال مع تنفيذ جميع الخطط، حيث إن كل دينار أو دولار يخفض من التكلفة ودون تفريط في الكفاءة والفعالية يساهم في ربحية الشركة.

3- تحديد فرص زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة الأرباح.

4- التوصية بتحسين السياسات والإجراءات والهيكل التنظيمي، وذلك عن طريق تحديد السياسات الخطأ والتي بحاجة إلى لتعديل. ففي كثير من الأحيان من الممكن أن تعيق بعض السياسات طريق موظفي العمليات لأداء واجباتهم، مثل: تعدد القائمين بالرقابة والروتين في معالجة حساب زبون، أو تؤدي إلى تفويض سلطة غير كافية لا تسمح لهم بالتحرك بفعالية أكثر. أما من حيث الإجراءات وهي الطرق التي تؤدى بها المهام بناءً على السياسات المعلنة، وبما أن هذه الإجراءات تشير إلى العمليات، فمن الممكن ان يشترك موظفي العمليات في وضعها وتنفيذها. كما أنه في بعض الأحيان من الممكن أن يتطور هيكل المنظمة وينمو عبر فترة من الزمن بأدنى اعتبار للاقتصاد، والكفاءة، والفعالية.

ويرى الباحث أن أهمية التدقيق التشغيلي ترجع إلى عدة عوامل، من أهمها:

أ- ابتكار الطرق التي تساعد على تحفيز الأفراد ورفع معنوياتهم، وبالتالي تحسين أدائهم، وخلق روح المنافسة وتنمية روح الإبداع والابتكار بين أفراد الشركة.

ب- الكشف عن مدى موضوعية تصميم الوظائف وسلامة أسس الاختيار ومدى فعالية. الاختيار في انتقاء الأفراد الأكفاء لإشغال الوظائف (ابراهيم،2002).

ت- إن وجود مؤشرات واضحة يمكن استخدامها كمقياس لتدقيق وتقييم الأداء، يساعد في إجراء المقارنات بين الأنشطة داخل الشركة أو خارجها، ويساعد في بناء علاقات جيدة واستغلال الطاقات على الوجه الأفضل.

ث- الكشف عن حسن سير العمل والإنجاز حسب الخطط وبالمستويات المطلوبة.

ج- رفع كفاءة ومستويات العاملين بالإعداد السليم لتحديد حجم التدريب اللازم مع الشعور بالثقة والمسئولية تجاه المؤسسة باعتبار أن نتائج أعمالهم سوف يتم تقييمها.

ح- توفير معلومات تساعد على تحسين عمليات صنع القرار والمساءلة عن مدى الكفاءة في استخدام موارد الشركة والفعالية في تحقيق الأهداف.

وسوف يقوم الباحث ببحث ودراسة هذه العوامل والتي تبرز أهمية التدقيق التشغيلي من خلال الدراسة الميدانية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

3-5 عناصر التدقيق التشغيلي

بناءً على ما تقدم من تعريفات للتدقيق التشغيلي، فإنه قد تم الإشارة إلى الاقتصاد والكفاءة والفعالية، أو ما يسميه البعض ثلاثية العناصر للتدقيق التشغيلي 3Es (Economy , Efficiency , Effectiveness). ويقول (الوردات،2003) في هذا المجال أن التدقيق التشغيلي يعني الرقابة على الاقتصاد والكفاءة والفعالية. وأجمعت الأبحاث من الدول

المشاركة في الجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية على أن التدقيق التشغيلي أو ما يسمى برقابة الأداء هو رقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية على استخدام الموارد في الأجهزة الخاضعة للرقابة، ويمكن التمييز بين هذه العناصر كما يلي (المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية،2002):

أ- **الاقتصاد أو التوفير (Economy):** يعني الحصول على الموارد بالكمية والجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة. حيث يهتم هذا المفهوم بتخفيض تكلفة الموارد لنشاط ما إلى أدنى حد مع الأخذ بعين الاعتبار الجودة المناسبة. ويقوم المدقق الداخلي بفحص أساليب المشتريات المتبع بالشركة والتأكد من عدم وجود مواد زائدة على الحاجة تحت التصرف، والتحقق من عدم استخدام معدات غالية أكثر من اللازم بهدف تقييم اقتصاديات العمليات أو الأنشطة (بنور،2004).

وبين (الوردات،2003) أن الاقتصاد يعني تقليل تكاليف الموارد المستخدمة بالنسبة إلى نشاط من الأنشطة مع وضع النوعية الملائمة في الاعتبار، وما إذا تم اقتناء هذه الموارد والحفاظ عليها واستعمالها بطريقة اقتصادية. فالحكم على الاقتصاد (والمقصود بالتوفير) يتضمن تكوين رأي عن الموارد المستخدمة آخذاً بعين الاعتبار الأمور السياسية والاجتماعية.

ب- الكفاءة (Efficiency): وتعني تحقيق أكبر قدر من المخرجات باستخدام كمية محددة من الموارد أو تحقيق مستوى معين من المخرجات باستخدام أقل قدر ممكن من الموارد. ويعبر عنها أيضا بالعلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة. وينظر إلى الكفاءة على أنها علاقة بين الإنتاج في شكل سلع أو خدمات أو غيرها من النتائج وبين الموارد المستخدمة لإنتاجها. وتعرف الكفاءة من ناحية أخرى بالاستخدام الأمثل لموارد الشركة وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت الشركة قد دبرت الموارد المختلفة مثل الأفراد

والأجهزة والعقارات بطريقة اقتصادية، والتأكد من استخدام هذه الموارد بكفاءة عالية وبشكل مثالي، وأخيراً تحديد الأسباب الرئيسة لعدم استخدام هذه الموارد بشكل اقتصادي وبكفاءة مناسبة.

وقد عرف (أسوساي،2002) الكفاءة أو الإنتاجية بأنها نسبة أو معدل قياس مادي للمخرجات (سلع أو خدمات) الناتجة من العملية التشغيلية للنشاط أو البرنامج إلى تكلفة هذا النشاط أو البرنامج. ومن الأمثلة على العمليات غير الكفؤة التي يجب الانتباه إليها:عدم كفاءة تدفق العمل الورقي، وعدم كفاءة نظم وإجراءات التشغيل المتبعة في الشركة، والهيكل التنظيمي المتضخم ونظم الاتصالات المجهدة، وازدواجية الجهد. وتتضمن عملية تقييم كفاءة الشركة تقييم كفاءة أداء الأنشطة وتقييم النتائج المتحققة ولها مدخلان: المدخل الأول التحليل الإداري للعمليات والأنشطة والذي يهتم بتصميم الشركة بحيث تكون ذات كفاءة عالية وتصمم بشكل يعكس استخدام طرق صحيحة للموارد المالية والمادية والبشرية، ومن الضروري أن تكون الشركة قادرة على الاستخدام الكامل للموارد، والاستخدام الصحيح للموارد المستخدمة. أما المدخل الثاني، فيهتم بتحديد العلاقة بين المدخلات و المخرجات من السلع والخدمات أو غيرها من النتائج، وكذلك انجاز الهدف المطلوب بالحد الأدنى من الموارد الضرورية في الوقت المناسب وبالكفاءة المطلوبة.

كما تتضمن عملية تقييم كفاءة الشركة على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، حيث يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الإدارية من خلال التأكد من مدى انسجامها مع المبادئ العلمية، ومع أهداف الشركة، ومدى تحقيقها لمبدأ الكفاءة المتمثل في تحقيق مخرجات أفضل كماً ونوعاً بمدخلات أقل، ومدى التزام المنظمة بتنفيذ القواعد والإجراءات.

إن عمل المدقق الداخلي التشغيلي لا يقتصر على الوقوف على مدى تطبيق الأنظمة والقوانين واللوائح في مجال دراسة وتقييم كفاءة القواعد القانونية للشركة أو الجهة الخاضعة للرقابة، بل يجب أن يشمل التأكد من سلامة تلك القواعد وكفاية ما تحويه من تنظيم وقواعد وإجــراءات لتحديد مسار جميع العمليات التي تتطلب قيام الجهات الخاضعة لعمليــة التــدقيق التــشغيلي للنهوض بالاختصاص المناط بها قانونياً على أفضل وجه، ومدى ملاءمتهــا، والتأكــد مــن تطبيقها وتوجيه النظر إلى أوجه النقص فيها وتقديم الاقتراحات اللازمة للتعديل والتطوير ثــم متابعة ذلك لضمان لأخذ بتلك المقترحات.

ويرى الباحث أنه من الصعب على المدقق الداخلي أن يبدي رأياً في مدى بلوغ شــركة مــا أقصى مستويات الممارسة في كل من إصطلاحي الاقتصاد والكفاءة. ويمكن أن يكون هذا من الأسباب التي أدت بالمدقق الداخلي لكتابة تقريره عن النتائج والتوصيات حول مدى وكفايــة الأداء، وعن عمليات وضوابط داخلية معينة يمكن أن تجعلها أكثر كفاءة وفعالية.

ت- الفعالية (Effectiveness): وتعني مدى تحقيق نشاط أو برنامج ما لأهدافــه المحــددة مقدماً، أو تحقيق التأثير المطلوب، أي أن الفعالية تركز كمفهوم على نوعية وجودة النتائج التي تتحقق من وراء استخدام الموارد بطريقة مثلى. وبالتالي فإن الفعالية تهــتم بالعلاقــة بــين المخرجات والأهداف المحددة مسبقاً، كما أنه يمكن تعريف الفعالية على أساس مدى تحقيــق الأهداف والعلاقة بين الآثار المتوقعة والآثار الحقيقية لنشاط ما. ويقول (القحطــاني،2000) إن تقييم وفحص نتائج العمليات وفعاليتها يشتمل على تقييم نظام الشركة التخطيطــي فيمــا يختص بتحديد أهداف وخطط مفصلة وواقعية، تقييم كفاية النظام الإداري في قياس الفعاليــة، تحديد مدى تحقيق النتائج، تحديد العوامل التي تعيق تحقيق النتائج.

يرى الباحث أنه لتقييم الفعالية يستلزم في البداية تحديد الأهداف المرغوب بتحقيقها للشركة ككل ولأقسامها أو قطاعاتها المختلفة. ومن هذه الأهداف على سبيل المثال: تقييم فعالية التكلفة، والتي تعنى بقدرة وإمكانية الشركة الخاضعة للرقابة على تحقيق نتائج معينة بتكلفة معقولة، وتحليل فعالية التكلفة من خلال دراسة العلاقة بين تكلفة المشروع ونتائجه معبراً عنها بتكلفة الوحدة في المحصلة.

يمثل هذا المستوى الحد الأقصى المطلوب، أو المستهدف أن تصل إليه عملية التدقيق الشامل بمفهومها الحديث، ومن النتائج والأهداف النهائية لتدقيق الفعالية، بحيث يهدف هذا النوع إلى:

أ- تحديد ما إذا كانت النتائج المستهدفة والمتوقعة قد تحققت أم لا.

ب- تحديد ما إذا كانت هذه النتائج التي تحققت تتفق مع مستوى الأداء المطلوب أم لا.

ت- تحديد ما إذا كانت الأهداف النهائية قد تم التوصل إليها وتحقيقها أم لا.

ث- تحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت بفعالية وبأقل تكلفة.

ج- تقييم الأداء النهائي للشركة باستخدام معدلات ومعايير أداء محدودة من قبل لقياس فعاليتها في تحقيق الأهداف.

وفي الإطار التشغيلي في الشركات يرى الباحث أن هنالك تداخل بين مفهومي الكفاءة والفعالية فقد يكون النشاط كفء ولكنه غير فاعل، أي بمعنى أن هدف النشاط قد لا يتحقق بالرغم من أنه استخدم الموارد أفضل استخدام، كما أن تحقيق الهدف (الفعالية) قد لا تعني أن الموارد قد استخدمت بطريقة كفوءة، فالكفاءة نسبية وتستخدم مؤشراتها أما بالمقارنة بنسب وعلاقات تعبر عن القدرة على استغلال الموارد والإمكانات المتاحة في النشاط (الفترات الزمنية)، أو المقارنة بين النشاط وبين مؤسسات تعمل في المجال نفسه أو بعلاقات ونسب ومؤشرات تعكس

المتوسطات في نشاط معين أو المعايير الموضوعة لذلك. فلو تم مقارنة إنتاجية العاملين بنشاط معين مع إنتاجية العاملين بنشاط مماثل وكانت إنتاجية العاملين في النشاط الأول أعلى منه في النشاط الثاني، يمكن القول أن كفاءة النشاط الأول أكبر من كفاءة النشاط الثاني، في حين أن الإنتاجية المتحققة قد تكون أقل مما يرغب به ذلك النشاط. ولبيان هذا الفرق سيقوم الباحث بمناقشة ذلك في سياق الدراسة الميدانية لبيان مدى فاعلية تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً وقياس كفاءة الشركة في استخدام الموارد المتاحة.

3-6 مجال التدقيق التشغيلي

إن مجال التدقيق التشغيلي يشمل الأنشطة أو الأقسام والإدارات التي تخضع للتدقيق التشغيلي، وقد يقتصر التدقيق التشغيلي على نشاط واحد أو قد يمتد ليشمل عدة أنشطة أو عدة أقسام أو عدة إدارات.

ومن الممكن أن يقوم المدقق الداخلي بالتركيز على الموارد المتاحة للنشاط دون النتائج ذاتها، فإذا تبين أن هذه الموارد تستخدم بشكل سليم لتحقيق أهداف هذا النشاط كجزء من أهداف النظام الكلي للشركة مع وجود وسائل فعالة للرقابة، فيجوز للمدقق الداخلي أن يفترض نجاح الإدارة المسؤولة عن هذا النشاط في أداء وظائفها بفاعلية وكفاءة.

كما يمكن للمدقق الداخلي التركيز على فحص وتقييم نتائج الأداء الفعلي ومقارنتها مع الأهداف الخاصة بالنشاط محل التدقيق، حيث تأخذ وجهة النظر هذه السياسات والإجراءات وطرق التشغيل المتبعة في هذا النشاط حتى يتسنى للمدقق الداخلي تعرف فعالية وكفاءة الأداء.

يرى الباحث أن مجال التدقيق التشغيلي قد يقتصر على أوجه النشاط داخل الشركة (مثل: التخزين والشراء، البيع وغيرها) أو قد تشمل الشركة كوحدة واحدة. ويتوقف تحديد تلك المجالات على رغبة الإدارة ومدى اهتمامها بنواحي معينة من أوجه النشاط، ومدى الخبرات

والمهارات الفنية المتوفرة لدى القائمين بعملية التدقيق التشغيلي، وقد بين (سرايا، 2007) أن هنالك مدخلين أساسيين للتدقيق التشغيلي، وهما:

أولا: المدخل التنظيمي.

ثانيا:المدخل الوظيفي.

أولاً: المدخل التنظيمي:

يهتم المدقق الداخلي في ظل المدخل التنظيمي بإدارة القسم أو الوحدة التنظيمية، فهو لا يفحص الوظائف أو الأنشطة فقط ولكن يفحص إدارة الشركة نفسها، وبالتالي تتركز اهتمامات المدقق الداخلي في إطار الشركة، وأفراد الشركة، وطرق إعداد التقارير، وطرق تقييم الأفراد، والموازنات. فالمدقق الداخلي قادر على أخذ صورة مصغرة لهيكل الشركة ودراستها من زوايا عديدة، وقد يتجه المدقق الداخلي نحو مشكلات الإدارة، وقد يكون قادراً على تقديم المساعدة لمدير القسم عن إدارة القسم ككل. إن اهتمام المدقق الداخلي يتركز على إدارة القسم أو الوحدة التنظيمية في هيكل الشركة. وبالتالي فإن المدخل التنظيمي للتدقيق التشغيلي يرتبط أساساً بأدوات الرقابة الإدارية، مما يسمح للإدارة القسم من الاستفادة من معارفه وتجاربه في تحسين الأنشطة الإدارية.

ثانياً: المدخل الوظيفي

يختص المدقق الداخلي في ظل المدخل الوظيفي بمتابعة النشاط أو الأنشطة الرئيسة من بدايتها حتى النتائج النهائية، فيقوم بتتبع الوظائف من خلال الوحدات أو الأقسام ويكون أقل اهتماماً بالأنشطة الإدارية العامة داخل هذه الوحدات أو الشركات. وبالتالي فإن المدقق الداخلي في ظل اتباعه المدخل الوظيفي يقدم مساعدة كبيرة للشركة من خلال ما يقدمه من فحص وتقييم للأنشطة والعمليات التشغيلية.

يرى الباحث استناداً لما سبق أنه سواءً أكان المدقق الداخلي يركز على التدقيق على الموارد، مع ربط عملية التدقيق التشغيلي مع النتائج المحققة، أم كان التدقيق على النتائج مع ربط هذه النتائج مع الموارد المستخدمة، فإنه يستلزم فحص وتقييم عناصر التدقيق التشغيلي. ولبيان مدى قيام المدقق الداخلي بذلك فإن الباحث سوف ببحث ذلك في الجزء العملي لإبراز هذا الدور وبالتحديد في الجزء الخاص بمهام التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية .

حيث تشتمل عناصر التدقيق التشغيلي (ما يسمى بنطاق عملية التدقيق التشغيلي) التي تخضع للفحص والدراسة والتقييم على وظيفة الإنتاج والصيانة، والأهداف والخطط والهيكل التنظيمي، والرقابة على الجودة، وأنشطة الشراء والتخزين، ونشاط التسويق، والموارد البشرية والمبيعات، وفي ما يلي شرح لهذه العناصر:

أولاً: الإنتاج والصيانة

عندما يتناول المدقق الداخلي فحص عملية الإنتاج، عليه أن يدرس تخطيط ورقابة الإنتاج، وأن يقوم بزيارات للمصنع لفحص التنظيم الداخلي له والتأكد من وضع الآلات والمعدات وترتيبها بالشكل الذي يتناسب مع العملية الإنتاجية، ومن ثم عليه فحص تصميمات المنتج ومناقشة المسؤولين في هذا الصدد، وعليه أن يجري المقارنة بين تكاليف الإنتاج، وتواريخ التسليم، وغير ذلك مع المعلومات التي تم الحصول عليها، مع خطة الإنتاج ومع المشروعات المماثلة لتعرف الانحرافات والتوصية بالإجراءات المصححة (عبد الفتاح الصحن آخرون، 2008). كما يجب على المدقق الداخلي أن يهتم بعدد من الموضوعات التي تؤثر في الإنتاج، ومن أهمها: شراء المواد الخام والاحتفاظ بالحجم الأمثل من المخزون، وتصميم مناسب للمخازن، وضمان وجود تخطيط سليم يتضمن تدفق الإنتاج بصورة مرنة دون حدوث

اختناقات تعطل سير العمل، بالاضافة الى التأكد من وجود تنسيق كامل مـع ادارة المبيعـات لضمان قبول العملاء للمنتجات (الصحن وآخرون، 2008).

وفيما يتعلق بنشاط الصيانة، يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من قيـام الـشركة بالاهتمـام بالانفاق على هذا النشاط، وقيامها بقياس فعالية نشاط الصيانة، ومراقبـة أفـراد الـصيانة، والاحتفاظ بسجلات تفصيلية كافية للمعدات والآلات بما يساعد على تخطيط أنشطة الـصيانة (عبد الفتاح،2003).

يرى الباحث أنه يجب على المدقق الداخلي عند فحص عملية الإنتاج والـصيانة أن يـتفهم طبيعة هذه الأنشطة بشكل جيد، ومن ثم عليه فحص الكفاءة الإدارية لأنشطة الانتاج والصيانة، وتقييم السياسات والإجراءات المتبعة في هذه الأنشطة على أساس التحسينات الممكنة، والسعي نحو المساهمة في إضافة قيمة للشركة ككل من خلال تحديد واقتراح الوسـائل التـي تجعـل أنشطة الانتاج والصيانة أكثر فاعلية وكفاءة، وهذا ما سيتم مناقـشته فـي الجـزء الخـاص بالدراسة الميدانية.

ثانياً: الأهداف والخطط والهيكل التنظيمي

ترتبط عملية التدقيق التشغيلي بوظيفة التخطيط ارتباطاً وثيقاً، لـذا تمتـد لتـشمل الوظيفـة التخطيطية وتستمر خلال المتابعة وتنتهي بمقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المخططة، حيـث تؤول بياناتها لتساهم في ممارسة الوظيفة التخطيطية من جديد. إن نطـاق عمليـة التـدقيق التشغيلي تتضمن متابعة التنفيذ (مقارنة الخطط بالبرامج المقررة لتحقيق الاهداف) ثم مقارنـة النتائج بتلك الأهداف بغرض اكتشاف مظاهر الانحراف في الأداء وفي النتـائج، وتـشخيص أسبابها واقتراح سبل علاجها، وتزويدها للجهات التي لها سلطة إعادة النظر فـي الأهـداف والخطط (Sawyers et al,2003) .

يرى الباحث أن على المدقق الداخلي عند دراسة الخطط والأهداف ضرورة إجراء تقييم سليم للأهداف التي قامت من أجلها الشركة، والتحقق من مدى سلامة هذه الأهداف، ومدى إمكانية تنفيذها، وهل أن تنفيذها يتم وفقاً لما هو محدد لها. ومن الضرورة عند تقييم الخطط أن يهتم المدقق فيما اذا كانت: الخطط متوافقة مع الأهداف، وتحسن من التنسيق بين الأهداف المختلفة، وتتوقع مواطن حدوث المشكلات والاختناقات، و تتمتع بمرونة تسمح بمقابلة المتغيرات.

أما بخصوص فحص وتقييم الهيكل التنظيمي للشركة والذي يعتبر أحد الوسائل التي عن طريقها تتمكن الإدارة من ضبط العمليات من خلال تحديد مسئولية كل فرد في الشركة و تحديد الواجبات والمسؤوليات وتفويض السلطات. فقد يخضع الهيكل التنظيمي للفحص والتقييم بواسطة المدقق الداخلي، وفي هذا الخصوص يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن الهيكل التنظيمي متناسق ومنسجم مع أهداف الشركة والأقسام والوحدات، وأنه يحدد بوضوح مسؤولية كل فرد في الشركة، وأنه يتضمن تحديد الواجبات والمسؤوليات وتفويض السلطة.

ثالثاً: الرقابة على الجودة

تنشأ الحاجة إلى الرقابة على الجودة من حقيقة أن هنالك عدم تماثل في جميع أجزاء العملية الإنتاجية، بداية من الخامات نفسها، مروراً بجميع الجوانب التشغيلية، ونهاية بالمنتج التام. وتتضمن الرقابة على الجودة، وضع مواصفات المنتج، وضبط جودة الخامات المشتراه والداخلة في المنتج، وضبط جودة المنتج أثناء التشغيل، وضبط جودة المنتج النهائي، وضبط جودة المنتج بعد بيعه (نور والسيد ،2005).

ويرى الباحث أن التحدي الكبير الذي يواجه المدقق الداخلي اليوم يتمركز حول كيفية تقييم مدى ملاءمة برنامج رقابة الجودة. حيث تعتبر عملية تقييم تصميم برنامج رقابة الجودة أمراً

فنياً، إلا أنه في الوقت نفسه يعتمد على إعتبارات إدارية علمية، وهي المجـــال الـــذي يملـــك المدقق الداخلي فيه قدرات كبيرة، ويكون التركيز على المعالجة الإدارية للعناصـــر اليوميـــة الخاصة ببرنامج رقابة الجودة، ويعتبر المدقق الداخلي في هذا المجال أكثر ملاءمـــة لتقيـــيم طريقة تنظيم قسم رقابة الجودة وتأكيد الجودة (ISO)، ووضوح تحديد المستويات الوظيفيـــة، وطريقة الإشراف على الأفراد.

كما أنه يمكن للمدقق الداخلي طرح بعض التساؤلات في مجال فحص الجـــودة، مثـــل: هـــل تتحسن جودة العمل أم لا، وكيف تتأثر جودة العمل بمستويات العاملين وبتدريب وأخلاقيـــات العاملين وبحالة التجهيزات والمعدات وبظروف العمل وعبئه.

رابعاً: أنشطة الشراء والتخزين

إن الهدف الرئيسي لإدارة المشتريات هو الحصول على المواد الخام، والمهمات بالجودة المطلوبة وبأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب، وعلى المدقق الداخلي أن يهتم عند فحصه وتقييمه لأنشطة الشراء بالكيفية التي يتم بها تنظيم وظيفة الشراء، وما هي سياسة المشتريات، وهل هنالك ارتباط بين الاحتياجات من المشتريات وقسم الإنتاج، وهل يتم تطـــوير وتوثيـــق الروابط مع الموردين لضمان توفير احتياجات الشركة بصورة منتظمة، وما هي كيفية اختيار الموردين، ما هو نظام الشراء الفعال والاجراءات الشرائية وفقاً لذلك، وكيـــف يـــتم اختيـــار الموردين، ما هو نظام توفير المشتريات خارج الخطة أو الطارئة (Dorr, 2001).

يرى الباحث أنه يتعين على المدقق الداخلي التأكد من فحص الكفاءة الإدارية لنشاط الشراء أي السياسات والإجراءات المرسومة، وتقييم نطاق هذه السياسات والإجـــراءات علـــى أســـاس التحسينات الممكنة. بالاضافة الى قيامه بالتحقق من أن سياسة المشتريات تأخذ في الحـــساب حالة عدم التأكد وعقود الشراء الداخلي والخارجي التي ترتبط بمدى توافر المواد الخام نتيجة

للتغيرات في الظروف الاقتصادية، ومن وجود نظام لاستبعاد الموردين الذين يتضح أنه لا يمكن الاعتماد عليهم، ومن وجود نظام للمعلومات يقوم بتوفير المعلومات المناسبة المتعلقة بوظيفة المشتريات.

خامساً: أنشطة التسويق

تختص وظيفة التسويق بإشباع حاجات العملاء والمستهلكين بأكثر الطرق فاعلية واقتصادية (Charles,2005) ، إن الدور الفعلي للمدقق الداخلي في مجال التسويق يتمثل في التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التسويقية، ومدى تأثيرها في مختلف العمليات الإدارية. ويعد التدقيق التشغيلي لنشاط التسويق فحصاً وتقييماً يشمل دراسة الأهداف والبرامج وأسلوب تنظيم نشاط التسويق، بهدف تحديد ماذا يحدث فعلاً وتقييمه واقتراح أية تحسينات (Roth ,2003).

سادساً: نشاط الموارد البشرية

إن الهدف الأساسي لنشاط الموارد البشرية هو تهيئة ظروف العمل داخل الشركة بحيث تدفع العاملين إلى بذل أقصى جهد ممكن وتقديم أفضل أداء، وتختص هذه الوظيفة بتكوين أفراد العاملين وتهيئتهم وتطويرهم وكل ما يتعلق بشئونهم الإدارية بما يتضمن توفير الكفاءات البشرية المطلوبة، وأنواع الوظائف المختلفة (Alyan, 2007).

يرى الباحث أن اهتمام المدقق الداخلي في هذا الخصوص يتمركز بالتأكد من تقييم سياسة إدارة الأفراد، ومن وجود عمالة كافية وكفوءة تقوم بإدارة الأفراد، وتقييم الاحتياجات المستقبلية من القوى العاملة. كما أنه من الضروري، تقييم سياسة التعيين والترقية، ومن وجود توصيف لكل وظيفة بصورة واضحة، ومن تنفيذ برامج التدريب الحديثة بصورة

منتظمة، ومن الاحتفاظ بالسجلات السليمة للعاملين وما هي إجراءات التعامل مع شكاوي الموظفين؟ كيف يتم تحقيق الانضباط بين العاملين؟

سابعاً:نشاط المبيعات

يتمثل الهدف الأساسي لإدارة المبيعات في المحافظة على العملاء وجذب عملاء جدد على مركز المنظمة في السوق، ويجب على المدقق الداخلي أيضاً أن يقييم تنظيم إدارة المبيعات وأن يتأكد من وجود عدد كاف من الأفراد ورجال البيع. وعلى المدقق الداخلي أن يحاول الإجابة عن الأسئلة التالية: هل يتم إعداد تقديرات أو تنبؤات تتعلق بالسوق بصورة منتظمة ؟ ما هو النمو في المبيعات خلال الخمس سنوات الماضية بالمقارنة بالنمو في مبيعات الصناعة ككل ؟ ما هي الخطوات التي اتخذت لزيادة نصيب الشركة في السوق ؟ هل موازنة المبيعات واقعية ؟ ما هي أساليب الرقابة المطبقة على النفقات التي تتم بواسطة رجال البيع ؟ ما هي نسبة مردودات ومسموحات المبيعات وهل تتجه هذه النسبة للانخفاض ؟ هل مديرو التسويق على صلة بالظروف المتغيرة في السوق ؟ وكيف يتحقق ذلك ؟ هل هنالك موازنة سليمة للإعلان والترويج ؟ هل يتم وضع إطار لسياسة الائتمان بعد اخذ العوامل المناسبة في الحسبان كالنمو في المبيعات ؟ هل يتم اختيار قنوات التوزيع بصورة سليمة ؟ ما مدى كفاءة الخدمات التي تقدم بعد البيع ؟

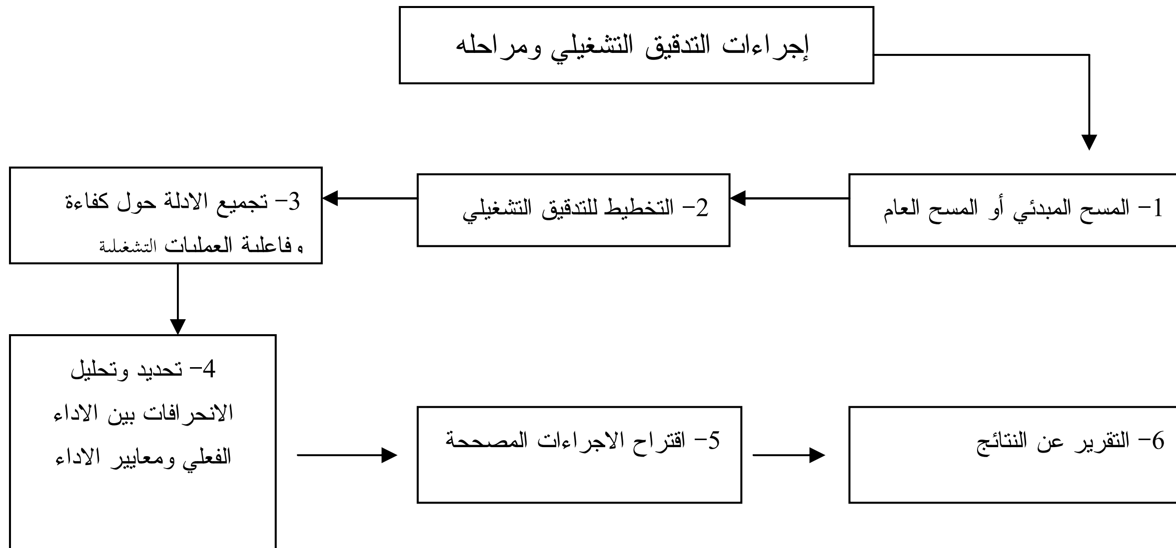
3-7 إجراءات التدقيق التشغيلي

نظراً لأن التدقيق التشغيلي غير شائع مقارنة مع التدقيق المالي، ولأنه يغطي مجالات متعددة، لذلك لا يوجد منهج أو أسلوب عام يمكن تطبيقه على كافة المجالات، ومع ذلك تؤخذ بعض الأنشطة التي يمكن تطبيقها على معظم مجالات التدقيق التشغيلي، وقد بينت إحدى الدراسات (الحبيب،2005) في هذا الشأن: أن إجراءات التدقيق التشغيلي لا تختلف باختلاف

الموضوع وإنما يكمن وجه الاختلاف في طبيعة المحاور التي ستكون موضوع أعمال البحث والتدقيق وفي كيفية معالجتها، ويرى الباحث قبل الحديث عن الأنشطة والاجراءات الخاصة بالتدقيق التشغيلي أنه تجدر الإشارة الى أن الهدف النهائي من هذه الاجراءات في طبيعتها تهدف الى تمكين المدقق الداخلي من القيام بعملية التدقيق التشغيلي بشكل كفء وفعال، وهذا بدوره يؤدي إلى الاستفادة من خدمات التدقيق التشغيلي والمتمثلة بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق الأهداف المحددة مما ينتج عنه تقليل في التكاليف وزيادة في الأرباح. والشكل التالي يبين مسار وطبيعة عمل الأنشطة أو الإجراءات:

شكل (1): إجراءات التدقيق التشغيلي

المصدر: (عبد السلام،2005)



أولاً: المسح المبدئي أو المسح العام

إن المسح الأولي هو إجراء شائع ومصطلح خاص بالنسبة للمدقق الداخلي، حيث يتألف من نموذج للأسئلة أومراجعة لتقارير الادارة أو الملاحظات للأمور التي تؤثر في فعالية وكفاءة وأداء التشغيل، يتم استخدامه لتعرف تاريخ وأهداف الشركة وأسلوب الإدارة وعمليات الشركة التي يتم تدقيقها.

وتتم في هذه المرحلة جمع المعلومات المتمثلة بالتقارير والحسابات والملفات والأشخاص المسؤولين في الأقسام أو الأنشطة محل التدقيق التشغيلي ، وكذلك الاطلاع على القوانين التي تنظم عمل الشركة، والهيكل التنظيمي للشركة، كما أن البيانات من سجلات إحصاءات الصناعة التي تعمل فيها الشركة يمكن أن تكون مفيدة لذلك. وكل ذلك يتم من أجل البحث عن مؤشرات تساهم في قياس الكفاءة والفعالية للشركة أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.

ثانياً: التخطيط للتدقيق التشغيلي

تعتبر هذه المرحلة من المراحل المهمة لما لها من دور فاعل ومؤثر في نجاح عملية التدقيق التشغيلي، وتهدف هذه المرحلة الى تحديد الجدول الزمني لانجاز المهام ، والأهداف والمنهجية العلمية المستخدمة في عملية التدقيق التشغيلي، وتحديد الوسائل المادية والبشرية المتاحة لانجاز عملية التدقيق على أكمل وجه ولضمان حسن سيرها ونتائجها. بالإضافة إلى وضع برنامج شامل لعملية التدقيق التشغيلي تتضمن خطط عملية مفصلة، وفي هذه المرحلة يتم إجراء الزيارة الميدانية الأولية بهدف التعرف على الحقائق، وتقسيم الأعمال المحددة لإنجاز عملية التدقيق التشغيلي. كما تعتبر عملية تقييم المخاطر جزء رئيسي في هذه المرحلة، والتي تهدف لتحديد مجالات التأكيد في التدقيق التشغيلي، فيتم تعرف مجالات المخاطر العالية وذلك لغرض التأكيد للتدقيق مثل عدم وجود أمين خاص في عهدته المواد

الثمينة التي في المخازن ، وعدم الدقة في فحص المشتريات عند استلامها، حيث أن المجالات التي تحدث فيها أكبر المخاطر، وأكثر الأرباح، أو الفوائد، هي المجالات التي يتوجب اختيارها لأغراض التدقيق التشغيلي.

ثالثاً: تجميع الأدلة

إن الغرض من جمع الأدلة يتمثل في الحصول على أساس ودليل حقيقي على سلامة عمليات القسم أو الشركة محل التدقيق التشغيلي. من الطرق أو الوسائل المهمة في عملية جمع الادلة الاستفسارات الشفهية من المسؤولين عن القسم أو الشركة محل التدقيق التشغيلي، ملاحظة سير العمل بالقسم على الطبيعة، المصادقات الكتابية من المسؤولين عن القسم أو الشركة محل التدقيق التشغيلي.

يرى الباحث أن المقابلة تعتبر من الوسائل المهمة في عملية جمع الأدلة، وبناءً عليه يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بالتخطيط المسبق والجيد للمقابلة للحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات، وكذلك يجب أن يكون المدقق الداخلي قادراً على التعاون والتحاور والنقاش لتجاوز الصعوبات التي قد تواجهه أثناء المقابلة وخصوصاً في ظل عدم الوعي والادراك الكامل لأهمية التدقيق التشغيلي من قبل الأقسام التشغيلية.

رابعاً: تحديد وتحليل الانحرافات بين الأداء الفعلي ومعايير الأداء.

في الوقت الذي يقوم فيه المدقق بتجميع الأدلة يتوجب أن يكون حذراً من الانحرافات السلبية عن سياسة الشركة وعدم كفاءة أو عدم فعالية الأداء، كما يجب عليه أن يعمل على التمييز بين الانحرافات غير المهمة والانحرافات المهمة.

ويرى الباحث أن على المدقق الداخلي أن يميز بين الانحرافات غير المهمة مثل طلب توريد ثانوي واحد فائض قليلاً عن كمية الطلب الاقتصادية والانحرافات المهمة مثل وجود طلبات

توريد متعددة لم يتم عمل مزايدات تنافسية لها. ويجب على المدقق أن يركز اهتمامه الأساسي على الأثر المادي في الشركة في حالة استمرار الانحرافات المهمة في المستقبل.

خامساً: إقتراح الإجراءات المصححة

بعد التحليل والتحري عن الإنحرافات يقوم المدقق الداخلي بتحديد الأعمال التصحيحية التي يمكن اتخاذها، ومدى قابلية هذه الأعمال التصحيحية للتطبيق.

يرى الباحث أن تحديد مدى قابلية الأعمال التصحيحية للتطبيق يكون أصعب من تحديد الأعمال التصحيحية وذلك لأنه مطلوب من المدقق الداخلي الأخذ بالاعتبار عوامل متعددة مثل، العلاقة بين التكلفة والفائدة والأثر في الروح المعنوية للموظفين والتوافق مع سياسات الشركة الأخرى.

سادساً: التقرير عن نتائج الأداء للتدقيق التشغيلي

إن مرحلة التقرير هي المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق التشغيلي، ويعد التقرير المخرج النهائي لكل خطوات وأعمال وإجراءات عملية التدقيق التشغيلي. ويقوم فريق التدقيق بتبليغ نتائج عمل فريق التدقيق التشغيلي إلى موظفي إدارة العمليات المعنيين. ومن الأهداف الرئيسية لتقرير التدقيق التشغيلي: تقديم معلومات مفيدة وانية عن أوجه الخلل والقصور الجوهرية في العمليات والأمور الاخرى، والتوصية بإجراء تحسينات على سير العمليات التشغيلية.

كما يمكن لتقارير التدقيق التشغيلي أن تكون رسمية أو غير رسمية، وشفهية او مكتوبة. ويجب على المدقق الداخلي أن يرفع تقريراً مكتوباً وموقعاً إلى الاداريين، والموظفين المختصين، والأطراف المعنية الأخرى عقب الانتهاء من عملية التدقيق، وذلك كتوثيق لعملية التدقيق المنتهية. ويمكن لتلك التقارير أن تكون شفهية، أو مكتوبة تبعاً للظروف، كما يمكن أن تبلغ عبر القنوات الرسمية أو غير الرسمية.

3-8 دور التدقيق التشغيلي في فحص وتقييم أنظمة الرقابة الادارية

إن التوجه الرئيس للتدقيق التشغيلي يركز على مساعدة الشركة محل التدقيق لتحقيق أقصى كفاية انتاجية ممكنة من خلال التأكد من أنه يتم ادارة الموارد الاقتصادية بكفاءة وفاعلية، وتحديد أسباب التبذير والإسراف في استخدام هذه الموارد. مما يساعد الشركة في زيادة أرباحها وتقليل تكاليفها، وهذا التوجه يتحقق ابتداءً من مرحلة فحص وتقييم أنظمة الرقابة الادارية. ولهذا الغرض يتكون إطار هذا الفحص من العناصر التالية:

أولاً: فحص وتقييم بيئة عمل الشركة، ويشمل على فهم نوع الأعمال التي تقوم بها الشركة، وأهداف الشركة والوضع القائم لعمليات الشركة، والفهم الجيد لأنشطتها وسياساتها ونظم الحاسوب التي تستخدمها.

ثانياً: فهم وتوصيف نظام الرقابة القائم، والاعتماد على الملاحظة والاستفسارات في فهم النظام.

ثالثاً: التقييم الأولي لمدى ملاءمة تصميم نظام الرقابة القائم، حيث يشمل تحديد مدى توصيف الشركة لأهداف الرقابة الداخلية وتحديد مدى إدراك الشركة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وعمل تحليل التكلفة والمنفعة بطريقة مبدئية اعتماداً على الخبرة والحكم المهني.

رابعاً: اختبار درجة الالتزام في نظام الرقابة القائم، حيث يشمل القيام بالتدقيق التفصيلي لتحديد إلى أي مدى يعمل نظام الرقابة بالطريقة المرجوة منه، والتحقق من النتائج من خلال الملاحظة والتتبع والمعاينة، والتركيز على طبيعة ومدى الأخطاء المكتشفة.

خامساً: تقييم النظام ككل في ضوء تصميمه المسبق وتطبيقه الفعلي، ويشمل ذلك على: عمل تقييم نهائي لجميع الرقابات المهمة في الشركة، وإجراء التقييم النهائي اعتماداً على نتائج اختبارات التدقيق.

سادساً: التلخيص والتقرير عن عيوب الرقابة الداخلية، وطرح توصيات ملائمة.

يرى الباحث في هذا المجال أن من أهداف التدقيق التشغيلي تقيـيم كفـاءة وفعاليـة الرقابـة الإدارية وعمل التوصيات اللازمة لذلك، وهو ما يميزه عن التدقيق الداخلي التقليدي(المـالي) والذي يكون الغرض منه تقيم نظام الرقابة المحاسبي. فقد يحدد المدقق الداخلي ما اذا كانـت إجراءات التحقق الداخلي على فواتير المبيعات كانت فعالة بحيث تضمن أن الشركة لم تزعج عملائها، ولكنها حصلت كافة الأموال المستحقة لها أيضاً. وغالبا ما يفعل المـدقق الـداخلي التقليدي(المالي) الشي نفسه عند تقييم الرقابة الداخلية ولكن يتمثل الغرض الرئيس لـه فـي تحقيق اجراء المصادقات على حسابات المدينيين أو اختبارات التحقق الأخرى.

وكما أشرنا سابقاً فانه عند وضع نظم الرقابة الداخلية يجب تحقيق ما يلي:

أولاً: درجة عالية من الكفاءة والفعالية لجميع عمليات االشركة

ثانياً: مصداقية التقرير المالي

ثالثاً: الالتزام بالقوانين واللوائح والأنظمة المطبقة

ولذلك يرى الباحث أن تحقيق درجات عالية من الكفاءة والفعالية لجميع عمليات الشركة يرتبط بشكل مباشر بعمل التدقيق التشغيلي، أما عن الهدفين الثاني والثالث والمتمثلـين بمـصداقية التقرير المالي والالتزام بالقوانين واللوائح والأنظمة المطبقة فهما يؤثران جزئياً في الكفـاءة والفاعلية، فعلى سبيل المثال ، إن الفشل في الالتزام بالقانونين يمكن أن يؤدي إلى غرامة مالية كبيرة على الشركة.

3-9 دور التدقيق التشغيلي في تحسين الممارسات الإدارية

تعمل إدارة الشركات في عالمنا المعاصر في ظل ظـروف اقتـصادية سـريعة النمـو والتطوّر، الأمر الذي يصاحبه عدد من المشكلات التي تتباين من حيث الحجم والنوع، ممـا يؤثر في تحقيق الكفاءة والاقتصاد أو التوفير في استخدام موارد الشركة المتاحة.

وتتاح الفرصة غالباً للمدققين الداخليين لإثبات أهمية خدماتهم وخاصةً الاستشارية منها وذلك بسبب اتصالهم المباشر مع الإدارة العليا، ومع الإدارات التنفيذية والإدارية والإنتاجيـة، هـذا بالإضافة إلى النظر إليهم أيضاً كخبراء في شؤون العمليات بمعنى أنهـم مطلعـون علـى التطبيقات العملية للسياسات والنظم والإجراءات، ويعرفون ما يهـدد هـذه التطبيقـات مـن مشكلات(البطاح،2002).

يرى الباحث أن بعض المديرين لا يملكون المعرفة الكاملة، أو حتى الوقت الكـافي ليتأكـدوا بأنفسهم من أن ما يطبقونهً يتوافق مع مبادئ الإدارة الحديثة، وكون المدققين الداخليين يمتلكون المعرفة والوقت اللازمين لذلك، إذ أصبح بإمكانهم توجيه أنظـار المـديرين إلـى مـواطن الضعف، أو القوة في تطبيقاتهم، وعلى المدققين أن يوظفوا ويوجهوا جل إمكانـاتهم لهـؤلاء المديرين في الشركة سواءً في الأقسام الفنية أم التجارية أم المالية. بالاضافة إلـى أن لـدى المدققين الداخليين خبرة واسعة في مختلف شؤون العمليات الإدارية منها، والإنتاجيـة لأنهـم يدققون ويفحصون كل ما يتعلق بها.

ولذلك يفترض أن يمتلك المدققين التشغيليين وخاصة في المشروعات ذات الصناعات المعقدة مؤهلات فنية، وإدارية، وخبرات تمكنهم من تقديم خدمات إنشائية تساعد الإدارة العليا علـى اتخاذ قرارات رشيدة لتحسين العملية الإدارية والتشغيلية، ومن هـذه الخـدمات مـا يـسمى

بالخدمات الاستشارية المقدمة للإدارة العليا، والتي تتضمن جميع الخدمات غير تلك الخدمات المحاسبية التقليدية.

3-10 معايير التدقيق التشغيلي

تعد المعايير المهنية للتدقيق التشغيلي الإطار الذي يمكن من خلاله تقييم الأداء المهني للمدقق الداخلي عند قيامه بعملية التدقيق التشغيلي. بالإضافة إلى ما توفره هذه المعايير من أساس لقياس كفاءة وفاعلية الأداء التشغيلي والنهوض بجودة أداء عملية التدقيق داخل الشركات.

إلا أنه حتى الآن، لم يتم الاتفاق في الرأي حول إطار من المعايير المهنية يصلح للاسترشاد به ويمكن الاعتماد عليه عند أداء عملية التدقيق التشغيلي. حيث أن التطور في التدقيق الداخلي وامتداده وتطرقه لمجالات جديدة، يفرض على الباحثين دراسة وتطوير معايير للتدقيق التشغيلي.

وهنالك العديد من المحاولات للمزج بين معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors) ومعايير التدقيق الحكومية الصادرة عن مكتب الولايات المتحدة الأمريكية للمحاسبة العامة (General Account Office) (محمود،2005).

ويرى الباحث في هذا الخصوص أن معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين لم تشر صراحة إلى ما يسمى بالتدقيق التشغيلي؛ إلا أنها أشارت إليه ضمناً كون أن التدقيق التشغيلي امتداداً وتطويراً للتدقيق الداخلي.

وفيما يلي سيقوم الباحث بعرض معايير التدقيق الداخلي الدولية، ومعايير التدقيق الحكومي، بالاضافة الى عرض معايير التدقيق التشغيلي المقترحة من قبل الباحث. مع العلم أيضا أن

الباحث سوق يقوم بالدراسة الميدانية بالتركيز على الجوانب الخاصة بهذه المعايير سواءً مـــن جانب صفات المدقق الداخلي نفسه والتي تتمثل بمعايير الصفات المحددة في معايير التـــدقيق الداخلي والمعايير العامة المحددة في معايير التدقيق الحكومي، وكذلك جانب التطبيق الميداني والمتمثل بمعايير الأداء المهني ومعايير العمل الميداني الخاصة بالمدقق الداخلي، حيث سوف يتم التطرق لذلك من خلال الجزء العملي الخاص بمقومات ومهام التدقيق التشغيلي.

أ- معايير التدقيق الداخلي الدولية

لقد أصدر معهد المدققين الداخليين في أمريكا أخر تعديلات وإضافات على المعايير الدوليـــة للتدقيق للممارسة المهنية في التدقيق الداخلي في 2003/12 والتي أصـــبحت نافـــذة اعتبـــاراً من2004/1/1 ، كما قام بتعديلها في 2004/4/15 (IIA,2004) .

وتتألف معايير التدقيق الدولية من معايير الصفات (Attribute Standards) ومعايير الأداء (Performance Standards) ومعايير التنفيذ (Implementation Standards). وتتناول معايير الصفات سمات أو خصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الـــداخلي على حين تصف معايير الأداء طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، كما تضع المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة، وتنطبق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء على خـــدمات التدقيق الداخلي بشكل عام، أما معايير التنفيذ فتتولى تطبيق معايير الصفات ومعـــايير الأداء على أنواع محددة من الأنشطة (IIA,2004)

ويرى الباحث أن هنالك فوائد عديدة لمعايير التدقيق الداخلي من أهمها وضع إطار عام لأداء وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي الى أوسع مدى ممكـــن، وتهـــدف معايير التدقيق الداخلي أيضاً إلى تعميق حالة الفهم لدى جميع المستويات الإدارية في الشركات

لحقيقة الدور والمسؤوليات المناطق بأقسم التدقيق الداخلي، وتعزيز إدراكها لأهمية المساهمة في تحسين أداء التدقيق الداخلي الحديث بشقيه المالي والتشغيلي.

ب- معايير التدقيق الحكومي

وهي المعايير المقبولة قبولاً عاماً (Generally Accepted Government Auditing Standards) والصادرة عن مكتب المحاسبة العام للولايات المتحدة (GAO) ، فقد تم مراجعتها ثم تنقيحها في عام 2007 لتطبق في عام 2008. وتتألف معايير التدقيق الحكومي من معايير العمل الميداني والإبلاغ لأعمال التدقيق المالي، ومعايير العمل الميداني والإبلاغ لمهمة التصدق، ومعايير العمل الميداني والإبلاغ لأعمال تدقيق الأداء (GAO, 2003).

وفيما يلي سيقوم الباحث بعرض معايير التدقيق الداخلي الدولية ومعايير التدقيق الحكومي المقبولة قبولاً عاماً في الجدول الآتي:

معايير التدقيق الداخلي الدولية	معايير التدقيق الحكومي المقبولة قبولاً عاماً
معايير الصفات	***المعايير العامة***
1000- الغرض والسلطة والمسؤولية	1- الاستقلال
1100- الاستقلالية والموضوعية	2- العناية المهنية
1110- الاستقلال التنظيمي	3- الكفاءة
1120- الموضوعية الفردية	4- ضبط وضمان الجودة
1130- العوامل التي تهدد الاستقلالية والموضوعية	***معايير العمل الميداني والابلاغ لاعمال التدقيق المالي:***
1200- الكفاءة والعناية المهنية اللازمة	1- تخطيط ومساعدة العمل بشكل جيد ومراقبته
1210- الكفاءة	2- يجب الحصول على فهم مناسب للرقابة الداخلية
1220- العناية المهنية اللازمة	لنخطيط وتدقيق وتحديد بيئة وزمن ومدى الاختبارات

1230- التطوير المهني المستمر 1300- تأكيد الجودة وبرامج التحسين 1310- تقييم برنامج الجودة 1311- التقييم الداخلي 1312- التقييم الخارجي 1320- التقرير عن برنامج الجودة 1330- استخدام عبارة "تم وفقاً للمعايير" 1340- الافصاح عن عدم الالتزام ***معايير الأداء:*** 2010- التخطيط 2020- الاتصال والموافقة 2030- ادارة الموارد 2040- السياسات والإجراءات 2050- التنسيق 2060- رفع التقرير الى مجلس الإدارة والإدارة العليا 2100- طبيعة العمل 2110- ادارة المخاطر 2120- الرقابة 2130- التحكم المؤسسي 2200- التخطيط للمهمة 2201- اعتبارات التخطيط 2210- أهداف المهمة 2230- توزيع موارد المهمة 2240- برامج عمل المهمة 2300- أداء المهمة	المطلوبة. 3- الحصول على الدليل المناسب من التحري والملاحظة والتساؤلات والتأكيدات للوصول الى أساس معقول عن الرأي المتعلق بالتقارير المالية الخاضعة للتدقيق. ***معايير العمل الميداني والابلاغ لمهمة التصديق:*** 1- تخطيط ومساعدة العمل بشكل جيد ومراقبته 2- الحصول على الدليل المناسب من التحري والملاحظة والتساؤلات والتاكيدات للوصول إلى اساس معقول عن الراي المتعلق بالتقارير المالية الخاضعة للتدقيق 3- اتصالات المدققين 4- اعتبارات نتائج التدقيق والتصديق السابق 5- الرقابة الداخلية 6- تعقب الخطأ المادي الناتج عن انتهاك شروط العقد 7- توثيق التصديق 8- الإبلاغ عن الاذعان للمعايير 9- الإبلاغ عن أخطاء الرقابة الداخلية والفساد والأعمال غير القانونية 10-الإبلاغ عن آراء المسؤولين بشأن أخطاء الرقابة الداخلية والفساد والاعمال غير القانونية 11-الإبلاغ عن المعلومات السرية أو الخاصة 12-الإبلاغ عن توزيع التقارير ***معايير العمل الميداني والإبلاغ لاعمال تدقيق الاداء:*** 1- التخطيط 2- الإشراف 3- الدليل

2310- تحديد المعلومات	4- التوثيق
2320- التحليل والتقييم	5- الشكل
2330- تسجيل المعلومات	6- محتويات التقريرمسائل بحاجة إلى دراسة إضافية
2340- الإشراف على المهمة	
2400- توصيل النتائج	
2410- معايير توصيل النتائج	
2420- جودة التوصيل	
2421- الأخطاء والسهو	
2430- الافصاح عن عدم الاذعان للمعايير عند أداء المهمة	
2440- نشر النتائج	
2500- مراقبة التقدم	
2600- قرار قبول الإدارة للمخاطر	

يرى الباحث استناداً إلى ما سبق أنه يمكن اقتراح معايير للتدقيق التشغيلي بالاستناد إلى معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا ومعايير التدقيق الحكومي المقبولة قبولاً عاماً والصادرة عن مكتب المحاسبة العام للولايات المتحدة الأمريكية، وذلك كالتالي:

1- المجموعة الأولى: المعايير الخاصة بصفات المدقق الداخلي، وتتضمن:

يجب أن يقوم بالتدقيق التشغيلي شخص كفء ومحايد ويبذل العناية المهنية اللازمة، وتتضمن هذه المعايير ما يلي:

- الاستقلالية والموضوعية

يعني استقلال المدقق الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، ويتحقق ذلك عندما يقوم المدقق الداخلي بأداء عمله بحرية وبموضوعية، إن قيام المدقق الداخلي بعملية التدقيق التشغيلي لا يؤثر في استقلاليته طالما أنه لم يتدخل في اتخاذ القرار التشغيلي. ومن أهم العوامل التي تؤثر على إستقلالية المدقق الداخلي وجود لجنة التدقيق في الشركة محل التدقيق التشغيلي.

- الكفاءة والجودة

يجب على المدقق الداخلي أن يمتلك مهارات متنوعة تساعده على فهم وتجميع وتصنيف وتحليل البيانات التشغيلية.

- بذل العناية المهنية اللازمة

يظهر مفهوم العناية المهنية الواجب من خلال تفهم المدقق الداخلي لطبيعة ومتطلبات وأبعاد عملية التدقيق التشغيلي، وامتلاكه للمقدرة الفنية اللازمة، والحصول على الأدلة الكافية واللازمة والملائمة.

2- المجموعة الثانية: معايير تنفيذ العمل الميداني، وتتضمن:

تتضمن هذه المجموعة القواعد الأساسية التي يجب أن يلتزم بها المدقق الداخلي عند تصميم وتطوير خطة العمل.

- التخطيط وضمان وضبط جودة العمل

يتضمن هذا المعيار القواعد الأساسية التي يلتزم بها المدقق الداخلي عند تصميم وتطوير خطة العمل، وإعداد برنامج العمل. كما يوفر هذا المعيار القواعد والإرشادات التي تساعد المدقق الداخلي في توجيه أعمال مساعديه والإشراف عليهم والرقابة على أعمالهم.

- أدلة الإثبات والتوثيق

يوفر هذا المعيار للمدقق الداخلي القواعد التي تحكم الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة ويوفر له الارشادات التي التي يلتزم بها والأساليب الفنية المتاحه لتلك المجالات للحصول على الأدلة، كما يوضح الأساليب والإجراءات التي يتبعها المدقق الداخلي في جمع الأدلة. كما يتضمن هذا المعيار القواعد التي تحكم عملية توثيق أدلة التدقيق.

- الرقابة الإدارية

يوفر هذا المعيار للمدقق الداخلي الإرشادات اللازمة لتفهم نظام الرقابة الإدارية، كما يساعد في تعرف مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية، ويحدد هذا المعيار قواعد وإجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الإدارية.

3- المجموعة الثالثة: معايير الإبلاغ، وتتضمن:

يتضمن هذا المعيار مجموعة من الإرشادات التي يستعين بها المدقق الداخلي عند إعداد تقرير عملية التدقيق التشغيلي.

- التوافق مع الأهداف المتوقعة للإدارة

يقصد به ضرورة إستمرار الإتصال المتبادل بين المدقق الداخلي والإدارة، حتى يتمكن المدقق الداخلي من تحديد الأهداف المتوقعة من قيامه بعملية التدقيق التشغيلي.

- وصف كامل لنطاق التدقيق
- تشخيص المشكلات المتعلقة بمجالات التدقيق التشغيلي
- رأي المدقق الداخلي

ثانياً: الدراسات السابقة:

قام الباحث بالرجوع الى الدوريات والمجلات المتخصصة، والكتب العربية والأجنبية والأدب السابق حول هذا الموضوع، وفيما يلي عرض لهذه الدراسات، حيث تم تصنيفها إلى: دراسات عربية ودراسات أجنبية.

1- الدراسات العربية:

1- دراسة (الحيزان،2008) بعنوان" **تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة: دراسة تطبيقة على الشركات المساهمة السعودية**" هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة بالمملكة العربية السعودية، وإلى تقييم مدى استعداد المدققين الداخليين في الشركات المساهمة السعودية لمواجهة متطلبات الحوكمة. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بالاعتماد على قائمة استبانة وجهت إلى بعض المديرين والمحاسبين والمدققين الداخليين العاملين في الشركات المساهمة السعودية، وقد قام الباحث بجمع وتحليل وعرض آرائهم، بالإضافة إلى عرض وتحليل بعض وجهات النظر الواردة في المراجع المتخصصة. وقد توصلت الدراسة إلى أن نطاق عمل المدققين الداخليين، وتأهيلهم العلمي والعملي، والاستقلال المهني المتاح لهم (لأفراد عينة البحث) تتفق إلى حد كبير ومتطلبات الحوكمة، إلا أن الامر يتطلب المزيد من التأهيل والاستقلال وتوسعة نطاق العمل بما يتفق مع تحقيق أهداف الحوكمة. وقد أوصى الباحث بضرورة تفعيل كافة الجهود والإمكانات مهنياً وأكاديمياً في المملكة العربية السعودية بشكل أكبر، وتوحيدها بهدف تطوير مهنة التدقيق الداخلي وذلك بما يتفق وتطبيق الحوكمة.

إن هذه الدراسة تنسجم مع دراستنا الحالية من خلال إشارتها إلى ضرورة توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي لمواجهة متطلبات الحوكمة، إلا أنها لم تشر صراحة إلى أنه يجب على المدققين

الداخليين توسيع نطاق عملهم ليشمل تقييم الأنشطة والعمليات التشغيلية وعدم انحصار مهامهم في التدقيق المالي والذي بدوره لم يعد كافياً كأحد المحاور والمقومات الهامة في عملية الحوكمة بالإضافة إلى عجزه عن مساعدة الإدارة للاضطلاع بمهامها.

2- دراسة (ذنيبات وعبد الجليل،2006) بعنوان" **دراسة تحليلية لآراء مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن حول التدقيق التشغيلي الواقع والطموح**"، هدفت إلى تعرف انطباعات مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن عن واقع التدقيق التشغيلي،من حيث مدى قيام المدققين الداخليين بتقييم الأنشطة التسغيلية المختلفة، وكذلك التعرف على طموحات المديرين لما ينبغي أن يكون عليه واقع التدقيق التشغيلي. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة إحتوت على مجموعة من الأسئلة بلغ عددها 68 سؤالا قسمت إلى أحد عشر مجالاً شملت مختلف الأنشطة التشغيلية، تم توزيعها على عينة من مديري الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. أظهرت نتائج الدراسة أنه يوجد انطباع لدى مديري الشركات بأن مدى القيام بالتدقيق التشغيلي لا يزال متدنياً في أكثر المجالات، وأنه يوجد تفاوت في واقع التدقيق التشغيلي من مجال الى آخر، وتبين أن الإدارة بشكل عام تطمح إلى رفع مستوى التطبيق لأنشطة التدقيق التشغيلي في بعض المجالات دون سواها. وقد أوصى الباحثان بضرورة زيادة اهتمام المدققين الداخليين والمديرين والجهات المهتمة بإدارة الشركات بتبني دور أكبر للمدققين الداخليين في مجال التدقيق التشغيلي وتوفير المتطلبات التي تدعم هذا التوجه.

إن هذه الدراسة عجزت عن اقتراح نموذج لتطوير التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وخصوصاً أنها أشارت إلى الواقع الصعب للتدقيق التشغيلي وعدم قيام هذه الشركات بتطبيق مهام عملية التدقيق التشغيلي، وهذا ما ستقوم دراستنا الحالية على

تحقيقه وذلك من خلال تعرف المتطلبات الواجب توافرها في أقسام التدقيق الداخلي أو في الشركات محل التدقيق التشغيلي من أجل القيام بتقييم الأنشطة والعمليات التشغيلية المختلفة، وتحديد مهام عملية التدقيق التشغيلي.

3 – دراسة جمعة (2006) بعنوان "**إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي: دراسة تحليلية اختبارية في منظمات الاعمال الأردنية**" حيث تناولت اتجاهات التطور في المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي على الصعيدين العلمي والمهني، وعلى صعيد الممارسة العلمية، لتحديد واجبات مهمة التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال الأردنية بعد نشر الإطار الجديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي الصادر عن(Institute of Internal Auditor) في أمريكا عام 2004. وقد أجريت الدراسة الاختبارية على (111) شركة لقياس مدى إدراك الإدارات العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي، وتأثيره في دور المدقق الداخلي في منظمات الأعمال الأردنية. وتوصلت الدراسة إلى أن المدققين الداخليين في القرن الحادي والعشرين أصبح مطلوباً منهم تدقيق كل شيء في الشركة، كما أن مهنة التدقيق الداخلي قد أصبح لها هيكل متكامل للمعرفة، مما اكسبها مقومات المهنة الكاملة.

إن هذه الدراسة تنسجم مع دراستنا الحالية من حيث إن المدققين الداخليين في القرن الحادي والعشرين أصبح مطلوباً منهم تدقيق مختلف النواحي والأنشطة في الشركة، إلا أنها لم تتطرق إلى المتطلبات اللازمة لذلك، الأمر الذي سوف تعكسه دراستنا من خلال طرح المتطلبات الخاصة لذلك .

4-دراسة (قطيش،2006) بعنوان"**تطوير مشروع لزيادة فاعلية جهاز الرقابة العليا (ديوان المحاسبة) في تدقيق الأداء الحكومي الاردني بالمقارنة مع التجارب العالمية**"، حيث هدفت الدراسة لمحاولة تطوير مشروع لزيادة فاعلية ديوان المحاسبة في تدقيق الأداء في القطاع الحكومي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء مسح مكتبي لأدبيات الدراسة المتعلقة بتدقيق الأداء. وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تعديل قانون ديوان المحاسبة لتحقيق الاستقلال الكامل للديوان بحيث تشمل رقابة المال العام بمعناه الواسع. وبضرورة الإهتمام بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وتطوير نظام رقابة جودة العمل الرقابي، وتوفير الكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعمليا، وإيلاء التقارير الصادرة عن الديوان الاهتمام الكافي بحيث تفصح عن مدى كفاءة الوحدة الحكومية في إدارة مواردها، وفاعليتها في تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى ضرورة تطوير نظم الموازنة والنظم المحاسبية وأساليب الإدارة المالية بحيث توفر المعلومات الملائمة لتلبية حاجات رقابة الأداء، مع دعم أجهزة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية بالكفايات المؤهلة علميا وعمليا للقيام بمهمة رقابة الأداء.

إن هذه الدراسة تميزت عن الدراسة الحالية كونها تتناول المقومات اللازمة للقيام بعملية التدقيق التشغيلي أو ما يسمى بتدقيق الاداء ، إلا أن محور هذه الدراسة كان القطاع الحكومي، ويرى الباحث أن الدراسة الحالية سوف تتميز بالتطرق إلى مقومات القيام بالتدقيق التشغيلي من خلال التركيز على القطاع الصناعي.

5- دراسة(محمود،2005) بعنوان" **إطار مقترح لمعايير الارتقاء بكفاءة وفعالية المراجعة الادارية: دراسة تحليلية**" هدفت الى التوصل لإطار من المعايير الكافية والملائمة يتم الاتفاق عليها بين أعضاء المهنة توفر قواعد وإجراءات واضحه ومحددة ترشد المدققين عند أداء عملية التدقيق الإداري، وذلك من أجل تقليل التفاوت فيما بينهم اقترابا نحو الموضوعية

والارتقاء بكفاءة وفعالية عملية التدقيق الاداري مما ينعكس إيجابياً على مستوى المهنة ومستوى مزاولتها، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإجراء مسح مكتبي لأدبيات الدراسة المتعلقة بالموضوع وذلك للتحقق من الفرضيات التي تم وضعها والمتمثلة بما يلي: لم تتوافر حتى الآن قائمة محددة لحصر مجالات عمل التدقيق الإداري، وهنالك حاجة لصياغة معايير تساهم في النهوض بجودة أداء التدقيق الإداري وتساعد على التجانس في أدائها بين أعضاء المهنة، وأن تتوافر دوافع وأهداف موضوعية لدى أعضاء المهنة لصياغة معايير يتم الاتفاق عليها للتدقيق الإداري. وقد أظهرت نتائج الدراسة أنه لم يتم التوصل حتى الآن الى صياغة اطار متفق عليه بين أعضاء المهنة لمعايير التدقيق الاداري يصلح للاسترشاد به عند أداء عملية التدقيق الإداري، وإلى أن التدقيق الإداري يحتاج الى إطار من المعايير يتم الاتفاق عليه بين أعضاء المهنة للارتقاء بجودة أداء عملية التدقيق الإداري. كما توصلت الدراسة إلى إمكانية تصنيف الإطار المقترح إلى ثلاثة مجموعات تتمثل المجموعة الأولى في معايير الأداء المهني للمدقق الإداري، والثانية في معايير تقييم الأداء الإداري والثالثة في معايير تقييم مجالات المسئولية الإدارية. وقد أوصى الباحث بأهمية صياغة معايير متفق عليها يمكن أن تمثل أنماطاً يسترشد بها أعضاء المهنة عند أداء عملية التدقيق الإداري.

إن هذه الدراسة جاءت كمحاولة إلى التوصل إلى إطار من المعايير يسترشد بها المدققون الداخليون عند أدائهم لعملية التدقيق التشغيلي، فقد كان اهتمام الباحث ينصب على القيام بعملية التدقيق الإداري من قبل المدققين الخارجيين. إلا أن دراستنا الحالية تركز على أداء عملية التدقيق التشغيلي من قبل المدققين الداخليين نظراً لتواجدهم الدائم في الشركة محل التدقيق التشغيلي.

6- دراسة الرحاحلة(2005) بعنوان " **فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية**" هدفت إلى تعرف مدى فاعلية أداء اجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية والخاصة الأردنية، وذلك من خلال تعرف مدى التزام أجهزة التدقيق في هذه الجامعات بالمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في عملها، وتأثير العوامل المتعلقة مثل عمر الجامعة، موقع دائرة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي. والعوامل المتعلقة بالعاملين (المؤهل العلمي،التخصص،الخبرة،الجنس)، وخبرات ومؤهلات العاملين في أجهزة التدقيق الداخلي. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد اعتمدت الدراسة على البيانات الأولية والثانوية، حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد تم توزيغ (50) نسخة منها. كما إعتمدت الدراسة أسلوب التحليلي الإحصائي الوصفي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة وإختبار فرضياتها. توصلت الدراسة إلى أن الجامعات الأردنية تلتزم بمعايير التدقيق الداخلي، وأن العوامل المتعلقة بأفراد العينة ليس لها تأثير في فاعلية الأداء بسبب التجانس، أما بالنسبة للعوامل المتعلقة بالجامعة فقد كان لعمر الجامعة دون غيره من العوامل التي تؤثر في فاعلية أداء التدقيق الداخلي.

7- دراسة جمعة(2004) بعنوان "**التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي**"، هدفت إلى دراسة ظاهرة الحاكمية المؤسسية، لوضع إطار نظري أو مفاهيمي لها، وبيان علاقتها بالفكر والتطبيق المحاسبي، ومناقشة وتحليل اتجاهات التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، وأثرها في دعم فاعلية الحاكمية المؤسسية في الشركات.

وخلصت الدراسة إلى أن إنشاء هيكل الحاكمية المؤسسية والعمليات المتصلة بها ظهرت كأسلوب فحص دقيق نتيجة للفضائح المالية للمنظمات الأمريكية في نهاية عام 2001. واستجابت الشركات للمنافسة الدولية بتحسين أساليب ادارة المخاطر، وتحسين الجودة، كما قامت الشركات

بهندسة عملياتها وأضافت قدراً من المساءلة، وكل ذلك يحتاج إلى المزيد من المعلومات الملائمة والموثوق بها لاتخاذ القرار، وهنا يتعاظم دور وظيفة التدقيق الداخلي، وأن أدوات الرقابة داخل الشركة اليوم تختلف اختلافاً كبيراً عما كان عليه الحال في الشركات التقليدية، وفي ظل هذه البيئة بالغة التغيير أصبحت أدوات الرقابة داخل الشركة من الوظائف المساندة الهامة للإدارة، وللجنة التدقيق، ولمجلس الإدارة، وللمدققين الخارجيين.

كما أشارت النتائج إلى أن الكثيرين ينظرون لوظيفة التدقيق الداخلي ورئيس المدققين التنفيذيين كجزء من الحل لإدراك سقوط أنظمة التقارير المالية، والرقابة الداخلية، والسلوك الأخلاقي.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تتفق مع دراستنا الحالية من خلال:

1- أن أدوات الرقابة داخل الشركة اليوم تختلف اختلافاً كبيراً عما كان عليه الحال في الشركات التقليدية.

2- في ظل البيئة الحالية بالغة التغيير أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المساندة الهامة للإدارة، وللجنة التدقيق، ولمجلس الإدارة، وللمدققين الداخليين.

ولكن يرى الباحث أن هذه الدراسة تختلف عن الدراسة الحالية بعدم تطرقها إلى تحديد الخصائص والمتطلبات الواجب توافرها في المدققين الداخليين من أجل القيام بهذه الوظائف، وهذا ما قامت به الدراسة الحالية.

8- دراسة (بّنور،2004) بعنوان " **إمكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة** " حيث هدفت إلى توضيح المفاهيم والمسائل الأساسية المتعلقة برقابة الأداء (التدقيق التشغيلي)، وذلك من أجل إيجاد قاعدة عامة تكون أساساً ومنطلقاً لتبني وتطبيق رقابة الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة العربية، مما يساعد في تحقيق الأهداف المنشودة منها،

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج التحليلي الوصفي. وخلصت الدراسة إلى نتائج أبرزها: بيان المستلزمات الرئيسة الداخلية والخارجية للقيام بعملية رقابة الأداء، كما أنه عندما تتوافر الظروف الملائمة، فإن إمكانية تطبيق رقابة الأداء ليست بالصعبة أو المستحيلة، وأن الأمر يستوجب من الأجهزة الرقابية توضيحاً سليماً للمفاهيم، ووضع منهجية شاملة وتطويرها بما يعزز ويسهل التقيد بالعمل على تطبيقها من خلال البحث عن فرص التدريب الملائمة النظرية والعملية. ودعم أعضاء الأجهزة للمشاركة الجادة لبناء ورفع الكفايات الإدارية والفنية، وأن هذه المرحلة تتطلب وضع الأدلة اللازمة للأداء الرقابي في هذا المجال لتكون مرشداً يبين أهداف ومفاهيم الممارسة لرقابة الأداء، وضمان جودة الأداء بما ينسجم مع المتطلبات المهنية للأجهزة.

إن هذه الدراسة تميزت عن الدراسة الحالية بتطرقها إلى المقومات اللازمة للقيام بعملية التدقيق التشغيلي في القطاع الحكومي والذي يمثل الاصل في نشأة وتطور هذا النوع من التدقيق والذي يطلق عليه ضمن هذا القطاع بتدقيق الأداء ، وأن الدراسة الحالية سوف تتميز بالتطرق إلى مقومات القيام بالتدقيق التشغيلي من خلال التركيز على القطاع الصناعي.

9- دراسة الفرجات(2003) بعنوان " **تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية**" هدفت إلى تعرف فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية. وتكّون مجتمع الدراسة من الجامعات الأردنية الرسمية وعددها (8) جامعات. أشارت نتائج الدراسة إلى أن فاعلية التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية بحاجة إلى سن تشريعات وقوانين لمواكبة التطورات التكنولوجية في الأعمال التي تمارسها الجامعات، وأن المدققين الداخليين بحاجة إلى تطوير لمواكبة هذه التطورات.

إن هذه الدراسة ركزت على موضوع فعالية التدقيق الداخلي من خلال عناصر الخبرة والتأهيل وغيره من المتغيرات، والتي اقترنت بتوصية زيادة التشريعات والقوانين لتحقيق الفعالية، في حين أن دراستنا الحالية ستركز على فعالية التدقيق الداخلي ولكن من خلال امتلاك المدققين الداخليين(التدقيق الداخلي) لخصائص معينة تمكنهم من القيام بالتدقيق الشامل.

10- دراسة (البطاح ،2002) بعنوان " **المراجعة الداخلية وأثرها في إنجاح المشروعات** "

هدفت هذه الدراسة التي أجريت في الجمهورية العربية السورية إلى دراسة العوامل المباشرة، من حيث العوامل المرتبطة بوضع وحدة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي، والعوامل المرتبطة بجودة اجراءات التدقيق الداخلي، والعوامل المرتبطة بفعالية تلك الاجراءات في الرقابة على المعالجات الآلية، والعوامل غير المباشرة من حيث العوامل المرتبطة بزيادة اعتماد المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي، والعوامل المرتبطة بتقارير التدقيق الداخلي لإدارة المشروع، التي تشكل المنظومة الأساسية لمساهمة التدقيق الداخلي في نجاح المشروعات، وتقييم مدى إدراك كل من إدارة المشروع، والقائمين على أداء وظائف التدقيق الداخلية، حيث تم توزيع استبانة على ثلاث فئات وهي المديرين العامين ومديري الأقسام في شركة الفنار في الجمهورية العربية السورية، والمدققين الداخليين، والخارجيين الذين يقومون بتدقيق حسابات الشركة. توصلت الدراسة إلى أن للتدقيق الداخلي دوراً كبيراً في تحسين الممارسات الإدارية وأن هنالك توافق بين جميع الفئات على أثر العوامل المباشرة وغير المباشرة في إنجاح المشروع.

إن هذه الدراسة تنسجم مع دراستنا الحالية، وذلك باشارتها الى الدور الذي يلعبه قسم التدقيق الداخلي في نجاح المشروعات، حيث أشارت الى وجود عوامل مباشرة مثل العوامل المرتبطة بوضع وحدة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي وغير مباشرة مثل العوامل

المرتبطة بتقارير التدقيق الداخلي لإدارة المشروع التي تساعد في إنجاح المــشروعات. وأن الدراسة الحالية سوف تتميز بالتركيز على الدور الذي يلعبه قسم التدقيق الــداخلي والمتمثــل بفحص الأنشطة والعمليات التشغيلية ودورها في تحقيق التحسينات الإيجابية لهــذه الأنــشطة والعمليات. وهذا ما قامت به دراستنا من حيث تحديد المستلزمات أو المتطلبات التي تــساعد قسم التدقيق الداخلي على القيام بهذا الدور.

11- دراسة الخرشة (2001) بعنوان"**مدى فاعلية الرقابة الادارية الداخلية فــي الــشركات الصناعية الأردنية**"، هدفت الى محاولة معرفة مدى فاعلية الرقابة الإداريــة الداخليــة فــي الشركات الصناعية الأردنية، ودراسة أثر المتغيرات المستقلة مثل: الهيكل التنظيمي، والوسائل الرقابية، والأنظمة والتعليمات، والعوامل الشخصية في فاعلية الرقابة الإدارية الداخلية في تلك الشركات، كما هدفت إلى التعرف على التوصيات التي يمكن الاستفادة منها في رفع فاعليــة الرقابة الادارية الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية. حيث شملت الدراســة المــديرين العاملين في (39) شركة صناعية، والبالغ عددهم(103) مديراً، وموظفي وحدات الرقابة فــي تلك الشركات. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها": أن أبعاد المتغيرات المستقلة (الهيكل التنظيمي، والوسائل الرقابية، والأنظمة والتعليمات، والعوامل الشخصية) قد تــوافرت بدرجة مرتفعة في الشركات المبحوثة، وأن مدى فاعلية الرقابة الإدارية الداخلية في الشركات المبحوثة كان بدرجة مرتفعة، وأن متغيرات الدراسة مجتمعة أسهمت في تفسير 26.11% من فاعلية الرقابة الإدارية الداخلية في الشركات المبحوثة، وكان أهمها متغير الوسائل الرقابية.

وخلصت الدراسة إلى ضرورة فصل الرقابة الإدارية عن الرقابة المحاسبية فــي الــشركات الصناعية لزيادة فاعلية الرقابة الإدارية الداخلية في تلك الشركات، وضرورة اعتماد وحــدات

الرقابة الداخلية كأساس لتدريب وتأهيل قيادات المستقبل لتلك الشركات قبل تبوئهم للمناصب الإدارية العليا.

إن هذه الدراسة لم تسلط الضوء على الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في تقييم أنظمة الرقابة الإدارية باعتباره أحد الوسائل الرقابية في الشركة، وأن هذه الدراسة تتميز عن الدراسة الحالية بتركيزها واختصاصها على الرقابة الإدارية والذي يعد أحد مجالات التدقيق التشغيلي وبالتالي الحصول على الفائدة المرجوة من التدقيق التشغيلي والتي تتمثل في أحد أركانها بتقييم أنظمة الرقابة الإدارية.

12- دراسة فرح (2001) بعنوان " **فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية تحليلية** " هدفت الى قياس فاعلية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وتعرف أهم العوامل التي تعمل على تعزيز فاعلية هذه اللجان، من وجهة نظر مديري التدقيق الداخلي في الشركات التي يوجد بها لجان تدقيق، البالغ عددها (29) شركة للعام (2000)، ومكاتب تدقيق حسابات هذه الشركات البالغ عددها عشرة مكاتب، وأعضاء لجان التدقيق الذين أمكن توجيه الاستبيان اليهم. خلصت الدراسة الى النتائج التالية: تتمتع لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية بالفاعلية من وجهة نظر التدقيق الداخلي، بينما لا تتمتع بالفاعلية من وجهة نظر التدقيق الخارجي.

إن هذه الدراسة ركزت على فاعلية لجان التدقيق من وجهة نظر المدققين الداخليين لمساعدة المدققين الداخليين للقيام بمهامهم بشكل مستقل ، ولكنها لم تقم على طرح مستويات الفاعلية الخاصة بأعمال التدقيق الداخلي نفسه من خلال قياس مستويات الأداء وأنظمة الرقابة سواءً للأنشطة أم وحدات الأعمال، الأمر الذي سوف تقوم الدراسة الحالية على عرضه.

13-دراسة الحسني وخرابشة (2000) بعنوان "**متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء**"، هدفت إلى تحديد المتطلبات الداخلية للرقابة الشاملة الواجب توافرها في الأجهزة العليا للرقابة المالية، وتحديد الاطار العام لكل عنصر من هذه المتطلبات، وتوضيح المتطلبات اللازمة للأجهزة العليا كي تكون قادرة على القيام بعملها بكفاءة وفاعلية واقتصاد. حيث تم الاعتماد في منهجية البحث على التوصيات والإعلانات الصادرة عن اللجان والمؤتمرات الدولية والاقليمية المتخصصة وتجارب بعض الدول المتقدمة في هذا المجال والأدبيات المحاسبية. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: أن رقابة الأداء تتميز بكونها رقابة تحدي لمن يقوم بها، وأن متطلباتها لا تزال قيد الاستكمال، حيث إن معظم التركيز في الوقت الحاضر هو على الرقابة المالية، وأن التقدم نحو رقابة الأداء يتطلب توفير متطلبات وأساليب مناسبة واستقلالية تامة من ناحية وظيفية وعضوية ومالية.

لقد ركزت هذه الدراسة على المتطلبات اللازمة لأجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، وتوضيح المتطلبات اللازمة لهذه الاجهزة للقيام بعملها بكفاءة و فاعلية و اقتصاد، وبالتالي فإن هذه الدراسة تنسجم مع دراستنا الحالية من خلال أن كلتا الدراستين تركزان على رقابة الأداء إلا أن هذه الدراسة لم تحدد بوضوح المتطلبات اللازمة للقيام بعملية رقابة الأداء من وجهة نظر المدققين الداخليين.

2-الدراسات الأجنبية:

1- دراسة(Reider،2007) بعنوان Financial Audit :Taking an Operational View ، هدفت الى تعرف أهمية التدقيق التشغيلي للشركات، وتعرف أهم الفروق بين التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي، حيث أشارت النتائج الى أن هنالك العديد من المشكلات والمعيقات التي تنشأ مع مرور الوقت، والتي تمنع المؤسسة من انجاز أهدافها، حيث يوجد هنالك العديد من الأنظمة التي تعتبر معيقة لعملية التقدم والتي تمنع الأقسام و المؤسسات من إنجاز أهدافها، ومن الأمثلة على هذه الأنظمة، الهياكل المؤسسية التي تخلق مستويات غير محددة، والتي تنتج أنظمة و سياسات غير ضرورية، حيث تكون انظمة التخطيط مبنية على نتائج غير حقيقية، وأنظمة محاسبة تكاليف تخفي التكلفة الحقيقية للمنتج، وأنظمة إدارية لا تنتج تقارير تحسن من فعالية العمليات. وأمام هذه المشكلات والتعقيدات أصبح من الضروري إجراء التدقيق التشغيلي لجعل هذه الأنظمة قادرة على مساعدة المؤسسة على التغلب على هذه المشكلات. كما تطرقت الدراسة إلى تعرف المناطق والوظائف التشغيلية في الشركة التي يجب التركيز عليها، ومنها المبيعات، والإنتاج، والذمم المدينة والدائنة، والمخزون، والمشتريات، وأنه يجب التركيز على كيفية استخدام المصادر النادرة، وعلى السياسات والإجراءات التي تستخدم في حال حدوث حالات غير مرغوب فيها. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن هنالك بعض الفروق بين التدقيق التشغيلي والتدقيق المالي متمثلة في الجدول التالي:

الخصائص	التدقيق التشغيلي	التدقيق المالي
الغرض	تحليل وتحسين الاداء	ابداء راي على القوائم المالية
النطاق	عمليات المؤسسة	السجلات المالية
المهارات	مهارات متعلقة بمجالات مختلفة	مهارات محاسبية
التوجه	للمستقبل	للماضي
المستفيد	الادارة الداخلية	اصحاب العلاقة
الضرورة	حسب الخيار الاداري	متطلب قانوني
المعايير	GAAP,GAAS	الكفاءة والفاعلية والاقتصاد
الراي	غير ضروري	ضروري
نتائج التدقيق	توصيات للادارة	قوائم مالية مدققة
التركيز	تحسينات ايجابية تشغيلية	عرض القوائم المالية بشكل عادل
النجاح	تطبيق الادارة للتوصيات	رأي فني متحفظ

وخلصت الدراسة الى أن التدقيق التشغيلي أصبح متطلب لا بد منه، لمساعدة الادارة على التغلب على المشكلات والمعيقات التي تمنع الشركة من إنجاز أهدافها، كما أنها تساعد على الحفاظ على أنظمة متقدمة ومتطورة، تساعدها على البقاء في دائرة المنافسة في ظل تعقيد وتنوع البيئة الاقتصادية .

إن هذه الدراسة اقتصرت على المقارنة بين التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي دون التطرق الى مهام ومقومات التدقيق التشغيلي ودوره في زيادة الربحية عن طريق تحسين الكفاءة والفاعلية داخل الشركات قيد الدراسة، وهو ما سوف تقوم دراستنا بالإشارة اليه في الجانب النظري ودرجة انعكاسه على الواقع العملي للشركات الصناعية.

2–دراسة (Savcuk,2007) بعنوان **" Internal Audit Efficiency Evaluation Principles** " ، هدفت الدراسة إلى تعرف كفاءة التدقيق الداخلي في المؤسسات، حيث إن كفاءة التدقيق الداخلي تعتمد على مجموعة من العوامل منها، تنسيق و تبعية قسم التدقيق الداخلي، والمؤهلات المهنية والخبرة العملية لأعضاء قسم التدقيق الداخلي، واستراتيجيات ونشاطات القيمة المضافة لقسم التدقيق الداخلي. حيث تم تحليل وتقييم المعايير التي تضمن كفاءة التدقيق الداخلي، والتي ممكن أن تطبق عند تنفيذ وظيفة التدقيق الداخلي، أو عند تحسين الوظيفة الموجودة حالياً. حيث تم تحليل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي إلى أربع مناطق

رئيسة لتنفيذ التدقيق الداخلي التي يجب أن تتبع، والتي اعتمد الباحث عليها في تقييم كفــاءة التدقيق الداخلي، وهي تنسيق وتبعية التدقيق الداخلي، ومؤهلات التدقيق الداخلي، وإستراتيجية التدقيق الداخلي، وتقدير كفاءة التدقيق الداخلي. وبالاعتماد على ما سبق، تم إيجــاد النمــوذج التالي لاحتساب كفاءة التدقيق الداخلي بالاعتماد على أربع عناصر (حيث أعطي كل عنــصر كحد أقصى 25 علامة).

أولاً : عنصر المؤهلات : ويقسم إلى ثلاثة مستويات هي:

- الشهادة المهنية (لها 9 علامات).
- التطوير والتحسين المهني (8 علامات).
- الخبرة (8 علامات).

ثانيا : عنصر استراتيجيه التدقيق: ويقسم إلى ثلاثة مستويات وهي:

- المشاركة في إدارة المخاطر (11 علامة).
- عمليات نشاط التدقيق(10 علامات)
- الخدمات ذات القيمة المضافة الأخرى(4 علامات) .

ثالثاً : تبعية التدقيق الداخلي

رابعاً : تقدير كفاءة التدقيق الداخلي.

وخلصت الدراسة إلى أنه لتحقيق أقصى كفاءة للتدقيق الداخلي، فإنه يجب أن يكــون التــدقيق الداخلي تابعاً إلى لجنة التدقيق المستقلة. و يجب على أعضاء التــدقيق الــداخلي أن يمتلكــوا شهادة مدقق داخي(Certified Internal Auditors) وخبرة عملية مناسبة في مجال التدقيق. بالإضافة إلى ما سبق فإن المدقق الداخلي يحتاج إلى تفعيل دوره في عملية تحليل إدارة الخطر

من خلال تقديم تأكيد لكفاءة نظام إدارة المخاطر في المؤسسة، و تقديم التوصيات بالتحسينات، وتأكيد تنفيذها، وإنجاز النشاطات ذات القيمة المضافة.

إن هذه الدراسة أشارت إلى أن كفاءة التدقيق الداخلي تعتمد على عدة عناصر مـن ضـمنها استراتيجيات ونشاطات قسم التدقيق الداخلي، دون التطرق إلى ما هية هذه النـشاطات التـي يجب على قسم التدقيق الداخلي القيام بها. وهذا ما تتميز به دراستنا من خلال الإشـارة إلـى العمليات والأنشطة التشغيلية التي يجب على المدقفين الداخليين فحصها وتقييمها لزيادة كفاءة أقسام التدقيق الداخلي.

3- دراسة (Hass et al ,2005) بعنوان **" The Use of Performance Measure as an Integral Part of an Entity Strategic plan "**

هدفت الى فهم الطرق المختلفة التي تتبعها الشركات الأمريكيـة لقيـاس الأداء فـي مجـال التخطيط الاستراتيجي، والرقابة على العمليات، وتقييم أداء العاملين. وقد اسـتخدم البـاحثون استبانة تضمنت مجموعة من الأسئلة التي تتعلق بقياس الأداء، وقد تم توجيه الاسـتبانة إلـى المدققين الداخليين في هذه الشركات، حيث تبين من الدراسة أن معظم الشركات تميـل إلـى استخدام مقاييس تركز على المقارنات الداخلية مع تركيز ضعيف على المقارنات مع المنافسين والموردين.

وتمت الدراسة كمحاولة لفهم الطرق المختلفة التي تتبعها الشركات الأمريكية لقيـاس الأداء في مجال التخطيط الاستراتيجي والرقابة على العمليات وتقييم أداء العاملين.

يرى الباحث من خلال هذه الدراسة أن هنالك اهتماماً متزايداً من قبل الـشركات الأمريكيـة لقياس وتقييم الأداء في مجال التخطيط والرقابة على العمليات وتقييم الأداء، ولكن لم تتطرق

هذه الدراسة إلى الدور الذي يمكن أن يؤديه المدققين الداخلين في هذا المجال وخصوصاً أن هذه المهام تقع ضمن مهام عملية التدقيق التشغيلي.

4- دراسة (Edwards et al ,2004) بعنوان **"The Internal Auditing In Manufacturing Sector"**

حيث هدفت ألى تعرف خصائص ودور أقسام التدقيق الداخلي في القطاع الصناعي ومقارنته مع القطاعات الأخرى في الولايات المتحدة الأمريكية خصوصاً في ظل الانهيار الاقتصادي لبعض الشركات الكبرى في العالم مثل (WorldCom & Enron)، وما تبعه من ضرورة التأكد من موثوقية البيانات المالية التي يتم التقرير عنها، وقيام المؤسسة بأعمالها وأنشطتها حسب القوانين والأنظمة السارية، وقيام المؤسسة بأعمالها ونشاطاتها بشكل كفء وفعال. وركزت على تعرف أنواع الأعمال المنجزة من قبل أقسام التدقيق الداخلي، ومعدل دوران موظفي التدقيق الداخلي، ولمن تقدم تقارير المدقق الداخلي، وأعداد موظفي اقسام التدقيق الداخلي، وإلى أي درجة يتم تنفيذ توصيات لجنة (COSO)، وتبين من نتائج الدراسة أنه مع وجود هدف التدقيق الداخلي والمتمثل بتقييم وتحسين كفاءة ادارة المخاطر والرقابة والتحكم المؤسسي، إلا أن هنالك ميولاً في القطاع الصناعي نحو تخصيص جزء بسيط من الوقت المقدر للتدقيق الداخلي الى التدقيق المالي التقليدي وتدقيق الالتزام وتخصيص الجزء الأكبر للتدقيق التشغيلي.

كما أشارت النتائج إلى أن 60% من تقارير التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية تكون موجهة إلى لجنة التدقيق الداخلي أو إلى مجلس الإدارة، مقارنة مع 14% للشركات في القطاعات الأخرى المختلفة. أما فيما يتعلق بحجم أعداد موظفي أقسام التدقيق الداخلي، فقد

تبين أن معدل أعداد المدققين الداخليين في الشركات الصناعية هو 6 مدققين، مقارنة مع 4 مدققين في القطاعات الأخرى.

يتوافق الباحث جزئياً مع هذه الدراسة ويضيف الى أن تعقيد العمليات والأنشطة في هذه الشركات، وما واجهته بعض الشركات الكبرى من انهيار اقتصادي مثل (Enron & WorldCom)، أضحى على المدققين الداخليين في الشركات الصناعية تأهيل مدققيهم الداخليين للقيام بفحص وتقييم الأنشطة والعمليات التشغيلية المختلفة وعدم الاكتفاء بالتدقيق المالي فقط.

5- دراسة (Minister of public work and government service in Canada,2004) بعنوان "**Internal Audit in Department and Agencies**"،

هدفت إلى زيادة التمويل للتدقيق الداخلي لدعمه تنفيذ الأعمال الكبيرة وتجنب المشكلات في كندا، حيث تكونت عينة الدراسة من ستة مجموعات تدقيق داخلية إعتمدت مقاييس متخصصة تمثلت بسياسة الخزينة العامة، حيث تضمنت الاستراتيجيات التالية: دعم الإدارة الأقدم، ولجان تدقيق مكونة من أعضاء خارجيين مستقلين عن الإدارة، وإستراتيجية واضحة للموارد البشرية تهدف إلى تطوير الوظائف، وزيادة التركيز على التدقيق بدلاً من الاستشارة الإدارية. أظهرت نتائج الدراسة أن اثنتين من مجموعات التدقيق الداخلي اعتمدت على المقياس عموماً، وثلاثاً منها اعتمدت جزئياً عليها، وواحدة اعتمدت على القليل من المقاييس. كما بينت النتائج أنه لم يتم تأسيس أو تمويل أية استراتيجية في كندا لتمكين التدقيق الداخلي من تنفيذ الأعمال الكبيرة وتجنب المشكلات. وأوصت الدراسة أن هناك إمكانية أن يقدم التدقيق الداخلي الفعال المساعدة

لتحديد المشكلة، وتقييم الإدارة وتصحيحها، وأن على الإدارة أن تكون حازمة فيما يتعلق بالتدقيق الداخلي.

إن هذه الدراسة ركزت على قدرة التدقيق الداخلي على المساعدة في تحديد المشاكل ومشاركته في تقديم الحلول لها، إلا أنها لم تظهر آليات العمل المطلوبة من المدققين الداخليين القيام بها للوصول الى مستوى تقديم هذه الخدمات، الأمر الذي سوف تعكسه دراستنا من خلال طرح المتطلبات الخاصة لذلك.

6- دراسة كل من (Gerrit and Ignace,2004) بعنوان **Contemporary Internal Auditing practice:(New) Roles and Influencing Variable.Evidence from extended case studies** ،

هدفت إلى معالجة الطبيعة الأوسع للتدقيق الداخلي المتمثلة بالتطور في الممارسة، والذي أكدت عليه التعريفات المعدلة للتدقيق الداخلي، وإطار الممارسة المهني الجديد، حيث استندت إلى ست حالات، وحاولت أن تساهم في الأدبيات من خلال دراسة ممارسات التدقيق الداخلي المعاصرة في بلجيكا، وركزت على الاهتمام بالجودة للخدمات التدقيقية الداخلية للشركات في بلجيكا، والاستشارات التي يمكن أن يقدمها مديرو التدقيق الداخلي لإدارة الشركات في بلجيكا، وتضيف قيمة للشركة، ومن خلال تحديد مدى تأثير ثلاثة متغيرات وهي (علاقات إصدار التقارير، والحاكمية المؤسسية، ونظام الرقابة الداخلية). ويمكن أن تصنّف معظم أعمال نشاطات التدقيق الداخلي على شكل مجموعات من خدمات الجودة والاستشارات. وعلاوة على ذلك فقد تبين وجود نسبة متوسطة من نشاطات الجودة، وفي حالات أخرى نسبة كبيرة من نشاطات الاستشارات. وقد أوصت الدراسة بتأكيد الجودة نحو تعزيز دائرة التدقيق الداخلي وربطها بالحاكمية المؤسسية لما لها من تأثير إيجابي وإضافة قيمة للمنشأة.

إن هذه الدراسة تتوافق مع دراستنا الحالية وبصورة إيجابية، وذلك من خلال تركيزها على اتساع مهام وواجبات التدقيق الداخلي والقيمة المضافة التي يستطيع التدقيق الداخلي تحقيقها في الموسسة، إلا أنها لم تعتبر أن هذا الاتساع هو امتداد نحو التدقيق التشغيلي، وهذا ما ستقوم به دراستنا الحالية من خلال تعرف متطلبات التدقيق التشغيلي، لتمكين المدققين الدخليين من القيام بتدقيق العمليات.

7- دراسة (Sunita,2004) بعنوان **"An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House versus Outsourcing"**،

هدفت إلى تعرف وظيفة التدقيق الداخلي كونها من الوظائف التقليدية الهامة والتي تشمل نشاطات واسعة وتقدمها لمؤسساتها وتضيف قيمة لها، إضافة إلى أن الضغوطات الاقتصادية تدفع بالعديد من الشركات إلى اتخاذ المصادر الخارجية للتدقيق الداخلي كخيارات بديلة بدلاً من التدقيق الداخلي، هذه التغيرات المستمرة أدت إلى بعض الاحتمالات التي تسعى الشركات للمفاضلة بينها في استبدال التدقيق الداخلي بمصادر خارجية وافتقار المدققين الداخليين إلى الاستقلالية والموضوعية في تقديم استشاراتهم، وقد تكّون مجتمع الدراسة من (66)عضو ممارس لمهنة التدقيق وتم تقسيمهم إلى قسمين، القسم الأول: مدقق داخلي وعددهم (35) مدققاً، والقسم الثاني: مدقق خارجي وعددهم (31) مدققاً، من شركات تدقيق خارجية كبرى. وقد بُنيت فرضية الدراسة على سؤال، ما هو دور المدقق الداخلي فيما يتعلق بالموضوعية والاستقلالية ؟ ومقارنته بالمدقق الخارجي، أشارت نتائج الدراسة إلى الاعتماد على المصادر الخارجية للقيام بعملية التدقيق الداخلي أكثر من المصادر الداخلية.

إن هذه الدراسة توصلت إلى أن إعتماد الشركات على المصادر الخارجية لتقديم خدمات التدقيق الداخلي دون الاعتماد على أقسام التدقيق الداخلي الموجودة داخل الشركة لاعتقادها بتميز

كفائتها (وجود بعض المتطلبات التي تتوافر في المصادر الخارجية ولا تتوافر في المدققين الداخليين)، ولكن هذه الدراسة لم تتطرق بصورة واضحة الى هذه المتطلبات، الأمر الذي سوف تقوم به دراستنا ولكن من وجهة نظر التدقيق الداخلي.

8- دراسة (Allegrini & Donza,2003) بعنوان **"Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies"**،

هدفت إلى تعرف الملامح الأساسية لمنهجيات التدقيق الداخلي في الشركات الايطالية، ومدى قيامها بالتدقيق التشغيلي وتقييم المخاطر، واتباع منهجية تدقيق على أساس تقييم المخاطر، حيث تمت دراسة ميدانية على أكثر من مائة شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية. و تبين من نتائج الدراسة أن ما نسبته 25% من منهجيات التدقيق في هذه الشركات هي منهجيات تقليدية، وتركز على القيام باختبارات الالتزام، وأن ما نسبته 67% من المدققين الداخليين في هذه الشركات يطبقون تعليمات لجنة المؤسسات المانحة(COSO) وبشكل رئيس يقومون باتباع منهجية تدقيق داخلي شاملة وتركز على القيام بعملية التدقيق التشغيلي، وأن 67% من المدققين الداخليين في الشركات الإيطالية يتبعون منهجية التدقيق التشغيلي، وهذه النسبة تعتبر مرتفعة اذا ما قورنت مع نسبة الشركات التي تتبع المنهجيات التقليدية.

يرى الباحث أن التدقيق التشغيلي يعّد من منهجيات التدقيق الداخلي الضرورية المتبعة في الشركات الإيطالية، ولكن السؤال الذي لم تستطع هذه الدراسة الاجابة عليه هو هل أن اتباع منهجية التدقيق التشغيلي بحاجة إلى المتطلبات التي تحتاجها المنهجيات التقليدية؟ وهذا ما ستحاول هذه الدراسة الإجابة عليه.

9- دراسة (Shaio,2003) بعنوان **" An investigation of factors that affect internal audit productivity in Taiwan "**،

هدفت إلى التركيز على فاعلية التدقيق الداخلي وحاكمية الشركة بعد الانهيار المالي لشركتي (WorldCom & Enron)، في محاولة لتفادي تكرار مثل هذا الانهيار، كما حاولت الدراسة البحث في العوامل الرئيسة التي تؤثر في جودة التدقيق الداخلي للشركات العامة في تايوان والتي توجد فيها دوائر تدقيق داخلي، وتم تقسيم كافة المتغيرات المستقلة إلى فئتين " فئة سياسة وتكنولوجيا التدقيق، وفئة البيئة الخارجية " وشملت الفئة الأولى على بنية التدقيق الحديث، وتحسين أساليب التدقيق، ووضع خطط تدقيق ذات معنى، وحوسبة عملية التدقيق الداخلي، وتنفيذ مقترحات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي للشركات الصناعية العامة في تايوان. أما الفئة الثانية فشملت على الامتثال للمتطلبات القانونية، والتنسيق مع المدققين الخارجيين، أما المتغير التابع فهو إنتاجية التدقيق الداخلي والتي تم تقييمها من وجهة نظر مديري التدقيق الداخلي في الشركات التايوانية. وقد أجريت الدراسة على 124 شركة ذات دوائر تدقيق داخلي في تايوان وتم استخدام الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات. وتبين نتيجة الدراسة أن كافة المتغيرات المتعلقة بفئة تكنولوجيا وسياسة التدقيق إلى جانب متغيرات الامتثال للمتطلبات القانونية في فئة البيئة الخارجية كانت ذات دلالة إحصائية.

إن هذه الدراسة تطرقت للبحث عن العوامل التي تزيد من فعالية التدقيق الداخلي في تايون، إلى أنها اقتصرت على العوامل المتعلقة بسياسة وتكنولوجيا التدقيق مثل بنية التدقيق االحديث، وتحسين أساليب التدقيق، ووضع خطط تدقيق ذات معنى، وحوسبة عملية التدقيق الداخلي، ولم تتطرق هذه الدراسة إلى أي عوامل خارجة عن ذلك.

10- دراسة (Hepworth ،2002) بعنوان "**Control & Internal Audit**" ،

هدفت إلى التركيز على بعض الأمور المتعلقة بالتدقيق الداخلي، حيث أشارت إلى أنه لزيادة فاعلية التدقيق الداخلي، يجب على المنظمات المعنية في ذلك تشغيل الأفراد المؤهلين في أقسام

التدقيق الداخلي، كما أنه يجب على المدقق الداخلي أن يتلقى التدريب المهنـــي المـــستمر، وأن يحصل على الشهادات المهنية المعترف بها سواء من الجمعيات الوطنية، أو من الجمعيات الدولية للمدققين الداخليين، كما أنه يجب أن تربط خطة وسياسات التدقيق الـــداخلي بمعـــايير التـــدقيق الداخلي، وبمعايير الشركة، بحيث تشمل رؤية الشركة ورسالتها والمبادئ الأساســـية والأهـــداف الاستراتيجية لها. كما بينت الدراسة أن التدقيق الداخلي يجب أن يشمل على التـــدقيق المـــالي، المتعلق بالأمور المالية. وعلى تدقيق الأداء التشغيلي والبرامج وأنظمة المعلومات. كما تطرقـــت هذه الدراسة إلى فاعلية الادارة والمساءلة ودورها في تكوين إطار عام وشامل للرقابة الداخليـــة، وأن الرقابة والتدقيق الداخلي هما الجانبان الأساسيان لهذا الإطار. كما أشارت الدراسة إلى أنـــه يجب التمييز بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، حيث أن هنالك صعوبة في التمييز بين هذين المصطلحين في بعض الدول تعزى الى أسباب لغوية. حيث إنه في اللغة الانجليزيـــة يعتبـــران نشاطين مختلفين كلياً، مع التركيز في العادة على الرقابة الداخلية. وأن الفرق المهـــم بينهمـــا أن الرقابة لا توفر وظيفة التدقيق الداخلي. وأن الرقابة الداخلية لها مكونان، الأول هو مجموعة من القوانين والترتيبات التي يتم بها تدبير إدارة الشركة، أما المكون الثاني فهو تطبيق تلك الترتيبات والقوانين والقواعد. وفي المقابل فإن للتدقيق عنصرين أيضاً، الأول يشمل التدقيق لفاعليـــة هـــذه القواعد والترتيبات التي يتم بها إدارة الشركة، والثاني تدقيق التطبيـــق الفعلـــي لهـــذه القواعـــد والترتيبات، بعبارة أخرى إن التدقيق الداخلي هـــو تـــدقيق للقواعـــد والترتيبـــات والـــسياسات والتشريعات التي تنظم عمل المنظمة، ومدى تطبيقها وتقيد الإدارة بها. وتوصل الباحث في هـــذه الدراسة إلى أن أي إطار للرقابة الداخلية لابد أن يتضمن كلاً من الرقابة ووظيفة التدقيق الداخلي. كما أن الرقابة الداخلية عملية تضمن الشركة بواسطتها أن الأحداث تكون متوافقة مع المتطلبـــات التشريعية واالتعليمات المالية، ومع الموارد والموازنات المتوافرة، وأنـــه تـــم الحـــصول علـــى

التفويض المناسب، وأن التقارير المالية عن الأنشطة يعتمد عليها. وأن التدقيق الداخلي هو عملية تقنع الإدارة بواسطتها أن عمليات وإجراءات الرقابة مناسبة وتطبق بفاعلية.

إن هذه الدراسة تميزت عن الدراسة الحالية بتطرقها إلى التدقيق الداخلي الحديث والـذي يـشمل التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي وإلى الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي الحديث في تقييم أنظمـة الرقابة الداخلية حيث تطرقت دراستنا الحالية إلى التركيز على التدقيق التشغيلي والـذي يعتبـر جزءاً مهماً من التدقيق الداخلي الحديث .

11- دراسة (Flesher and Zarzeski، 2002) بعنوان **" The Roots of Operational (Value –For-Mony) Auditing in English- Speaking Nations"** ،

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على نشوء التدقيق التشغيلي والتطورات الحديثة المصاحبة له في الولايات المتحدة الأمريكية والدول الأخرى التي تتكلم اللغة الإنجليزية مثل (اسـكتلندا ويلـز وأستراليا وكندا وبريطانيا). بالإضافة إلى إبرازها للمؤسسات التي أثرت في عملية تطوير هـذا المفهوم. أشارت نتائج الدراسة إلى أن جذور التدقيق التشغيلي تعود إلى القرن التاسـع عـشر، ولكن النمو الحقيقي للتدقيق التشغيلي لم يظهر في الولايات المتحدة الامريكية إلا في بداية القـرن العشرين مع نمو الشركات كبيرة الحجم، حيث تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية صاحبة القيـادة في عملية تطوير هذا المفهوم ولكن بالرغم من ذلك فإن المبادئ التي طورت في أمريكا لم تطبق من قبل المجتمعات الأخرى، حيث قامت كندا في اواخر السبعينات بتطوير النظام الخاص بهـا والذي اعتبر فيما بعد النظام المطبق في كل من اسكتلندا، ويلز، أستراليا، كندا وبريطانيا. وأطلق عليه في هذه الدول بالتدقيق الشامل وتدقيق الأداء وتدقيق القيمة الحقيقية للنقود. كما بينت النتائج دور المؤسسات صاحبة الفضل في تطوير هذا النوع من التدقيق، ومن هذه المؤسسات:

1- مكتب المحاسبة العام الأمريكي(General Accounting Office).

2- المعهد الأمريكي للإدارة (American Institute of Management)

3-معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors)

وأشارت الدراسة للدور الذي لعبه مكتب المحاسبة العام الأمريكي(GAO) في نمـو التـدقيق التشغيلي بين المحاسبين والمدققين نتيجة لزيادة الطلب على المعلومات واتساع نطاق التـدقيق الحكومي حيث إن التدقيق الحكومي لم يعد كونه تدقيقاً مالياً بحيث أصبح يركز على إنجـاز المؤسسات الحكومية لأهدافها ضمن البرامج والأموال االمخصصة لها وهل يتم هذا الإنجـاز بكفاءة وفعالية وهل يتفق مع القوانين والأنظمة السارية. مما حفز هذا بدوره ال GAO فـي امريكا سنة 1972 على إصدار معايير تدقيق المؤسسات الحكومية والمسمى بالكتاب الأصفر، والذي ارتكز في مضمونة على ثلاثة عناصر رئيسة: العنـصرالمالي والالتـزام، وعنـصر الاقتصاد والكفاءة، وعنصر نتائج البرامج.

وخلصت الدراسة إلى أن التدقيق التشغيلي والمعروف أيضا بالتـدقيق الـشامل أو التـدقيق الاداري أو التدقيق الوظيفي أو تدقيق القيمة الحقيقية للنقود أو تدقيق الأداء له تاريخ مختلـف بين الدول، وأن الولايات المتحدة الأمريكية وكندا هي الدول صاحبة الفـضل فـي اكتـشاف وتفعيل هذا النوع من التدقيق. وأن من العوامل الرئيسة لنمو التدقيق التـشغيلي هـو امتـداد عمليات التدقيق الحكومي وتطورها بشكل متطرد مما دعا إلى وجود إجراءات تكفل عمليـات الإنجاز وتحقيق النتائج المطلوبة ضمن زاوية التكلفة والمنفعة الحكومية.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تميزت عن الدراسة الحالية بتركيزها على نشوء وتطور التدقيق التشغيلي والشركات التي لعبت دور في هذا التطور وخصوصاً المؤسسات الحكومية ، ويرى الباحث ان الدراسة الحالية إلى سوف لن تقتصر على ذلك فقط بل وتتعداه إلى الـدور الـذي

يلعبه التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية وإلى القيمة المضافة منه وخصوصا في ظل تعقيد العمليات التشغيلية والحاجة الى الرقابة عليها .

12- دراسة (Edwards et al,2001) بعنوان **Internal Auditing in Banking Industry** ".

هدفت إلى تعرف طبيعة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأمريكية وتعرف الخصائص الشخصية للمدققين الداخليين في هذه البنوك، حيث تم توزيع استبانه على أكثر من ثلاثين مؤسسة مصرفية في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد أشارت الدراسة إلى أن (32%) من المستجيبين يرون أن المدققين الداخليين يقومون بمهام التدقيق التشغيلي في البنك، كما أن (10%) من المدققين الداخليين قد تركوا وظائفهم خلال أقل من عامين من استلامهم لها، للبحث عن مراكز إدارية أعلى، كما أن رواتب المدققين الداخليين في البنوك التجارية الأمريكية تعتمد على طول مدة الخدمة في البنك، وعلى مدى الخبرة في مجال الحاسوب.

وخلصت الدراسة الى التطلع بأن يزداد تركيز المدققين الداخليين في البنوك التجارية على مهام التدقيق التشغيلي، وذلك من خلال فهم طبيعة المهام التشغيلية في البنك، والمخاطر المتعلقة بها، ومن ثم المساهمة في عمليات البنك الناجحة.

إن هذه الدراسة أشارت إلى تطلع المدققين الداخليين في البنوك التجارية للقيام بمهام التدقيق التشغيلي من خلال فهم طبيعة المهام والمخاطر التشغيلية في البنك، إلا أن هذه الدراسة لم تتطرق الى المقومات الضرورية اللازمة توافرها في المدققين الداخليين لمساعدة البنك في زيادة أرباحه وتقليل تكاليفه من خلال تحسين الكفاءة والفاعلية في عملياته وأنشطته.

13- دراســة (Holzinger,1999) بعنــوان **The New Internal Auditing Function** " ،

هدفت إلى تعرف المهام التي يجب على المدققين القيام بها في سبيل مساهمتهم فــي زيــادة ثروة المنشات وقيمة حقوق المساهمين، حيث تم استطلاع آراء (201) من أعــضاء الإدارات العليا من الشركات الأمريكية و (99) مدير دائرة تدقيق داخلي فيها. وبينت نتائج الدراسة أن (66 %) من أعضاء الادارات العليا يرون أن على المدققين الداخليين فهــم قــضايا العمــل الرئيسة التي تواجه منشآتهم في سبيل المساهمة في زيادة ثروة تلك المنشأت في حــين رآى الباقون من أعضاء الإدارات العليا أن على المدققين الداخليين أن يساهموا فــي تقيــيم وإدارة المخاطر. وفي المقابل فإن (72%) من مديري دوائر التدقيق الداخلي يرون أن مــن المهــم بالنسبة لأقسامهم أن تتفهم طبيعة القضايا الرئيسة التي تواجه منشأتهم في حين يــرى بــاقي مديري دوائر التدقيق الداخلي أن عليهم امتلاك الأداة التي تمكنهم من المــساهمة فــي تقيــيم وإدارة المخاطر.

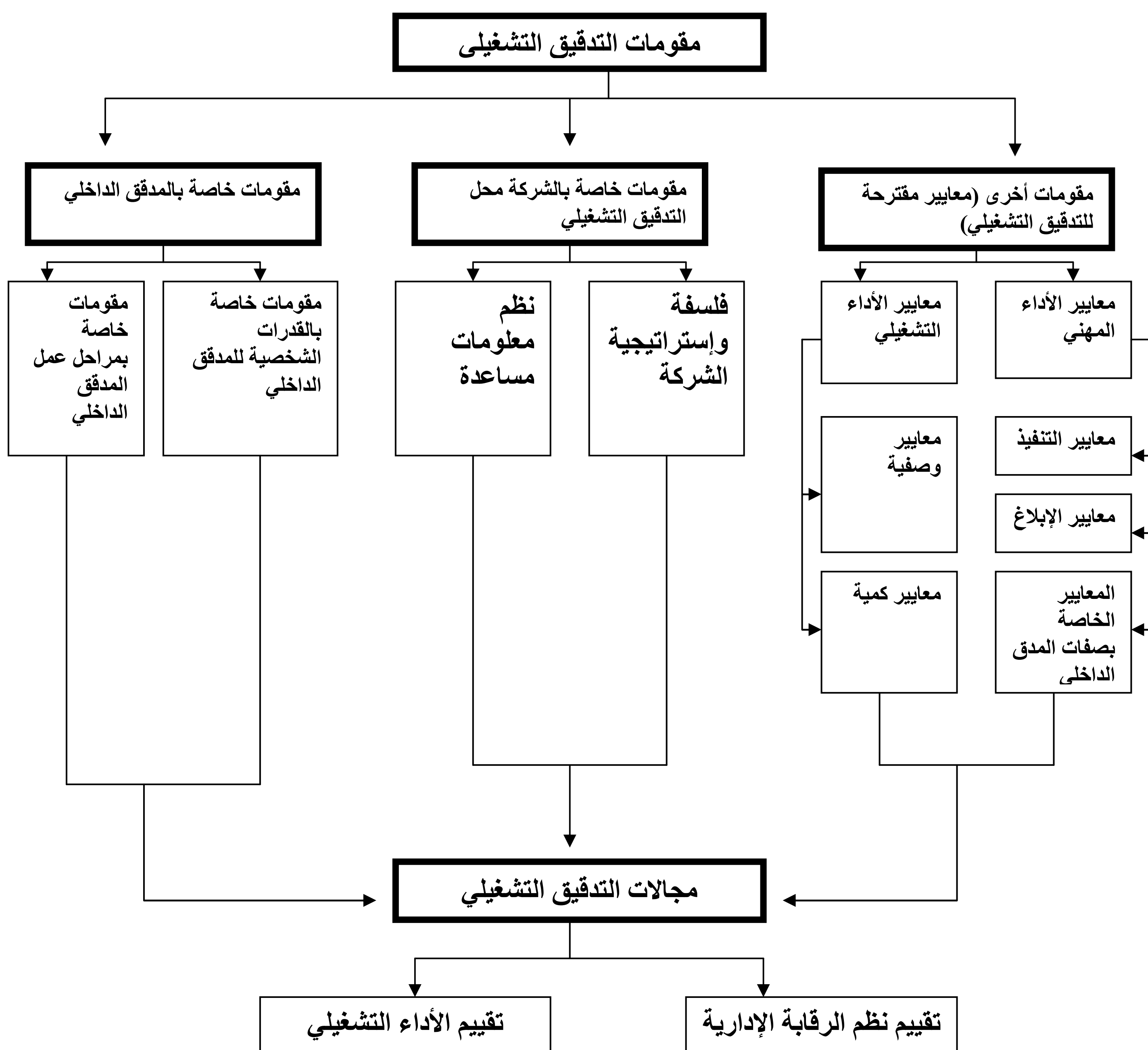
يرى الباحث أنه على الرغم من أن هذه الدراسة تتفق مع دراستنا الحالية فــي أن قيــام المدقق الداخلي بفهم القضايا العامة سوف يؤدي إلى زيادة ثروة الشركة، وأن فهــم المــدقق الداخلي للأعمال والأنشطة سوف يؤدي إلى إعطاء ميزة أخرى لتحقيق قيمة أكبر مــن فهــم القضايا العامة لوحدها. الأمر الذي سوف تطرحه دراستنا من خلال تعرف المتطلبات الخاصة بالتدقيق الداخلي الحديث للقيام بهذا الدور.

ثالثاً : النموذج المقترح للدراسة

يقترح الباحث نموذجاً لتطوير التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، حيث يقوم النموذج المقترح بالتركيز على تحقيق عدة أهداف للشركات الصناعية تتمثل بزيادة مقدرتها في تحديد مناطق المشكلات في العمليات والأنشطة التشغيلية والأسباب المرتبطة بها بغرض إجراء التحسينات، وذلك من خلال تفعيل دور عملية التدقيق التشغيلي نحو الاهتمام بالمشكلات التشغيلية ومحاولة فهمها في وقت مبكر، مما يحمي الشركات من نتائج عدم إكتشاف المشكلات أو اكتشافها في مراحل متأخرة بعد استفحالها. بالإضافة إلى المساعدة في تحديد الاستخدام الأمثل للموارد، والذي بدوره يساعد على زيادة الإيرادات وتخفيض التكلفة وأخيراً المساعدة في تقييم أنظمة الرقابة الإدارية المستخدمة.

شكل (2): النموذج المقترح

إعداد: الباحث



وفيما يلي سيقوم الباحث بتقديم عرض موجز لعناصر النموذج المقترح:

1- مقومات خاصة بالمدقق الداخلي

1-1 مقومات خاصة بالقدرات الشخصية للمدقق الداخلي

1-1-1 التأهيل العلمي

نظراً لتعدد وتنوع مجالات التدقيق التشغيلي، يتوجب على المدقق الداخلي أن يكون على معرفة ودراية تامة بالأعمال التي يقوم بالتدقيق عليها، وأن لا تقتصر معرفته على الجوانب المالية في الشركة بل يجب أن تتعداها إلى جوانب المعرفة بالأنشطة التشغيلية المختلفة، لذا يجب على المدقق الداخلي أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً يرتقي إلى مستوى أعلى مما تتطلبه عملية التدقيق الداخلي التقليدية (التدقيق المالي)، وذلك من خلال حصوله على درجة البكالوريوس كحد أدنى في المجال الذي يقوم بالتدقيق عليه كالهندسة الصناعية أو الصيدلة.

1-1-2 التدريب والخبرة العملية

ينبغي أن يتم تدريب المدقق الداخلي ليكون قادراً على ممارسة عملية التدقيق التشغيلي بكفاءة وفاعلية وبموضوعية، وخاصة بعد أن تزايدت أهمية التدقيق التشغيلي. مما يتطلب الاهتمام بصقل معلومات المدقق الداخلي وتزويده بالخبرة اللازمة التي تجعله قادراً على ممارسة عملية التدقيق التشغيلي. حيث إن التدريب بأساليب جديدة ومتنوعة أمر مطلوب لإدخال المفاهيم والمنهجيات والأساليب الحديثة للتدقيق التشغيلي. لذلك يجب على الشركات الصناعية المساهمة العامة أن تعطي عملية تدريب المدققين الداخليين أولوية عالية في سلم اهتماماتهم. كما أن عليها أن تشجع تبادل وثائق التدريب والمعلومات والمؤلفات الأخرى التي تعالج تطوير الأساليب الفنية للتدقيق التشغيلي.

ويتطلب التدريب توفر مستلزمات متعددة، منها:

- التركيز على التدريب أثناء العمل، وذلك بالقيام بتدوير المدققين علـــى الأقــسام التــشغيلية المختلفة، بغرض إعداد وتأهيل عناصر فنية قادرة على ممارسة عملية التدقيق التشغيلي.

- توافر المخصصات المالية اللازمة.

- الاهتمام بوضع خطة سنوية للتدريب تتضمن برامج التدريب التي تغطي الموضوعات ذات الأولوية بالنسبة لحاجة الشركة، والتي ينوي إجراءها.

1-1-3 الصفات الشخصية ، وتتمثل بما يلي :

- الحياد والاستقلالية

يجب أن يتوافر للمدققين الداخليين أكبر قدر من الاستقلال الإداري والمالي والوظيفي، وكذلك يجب تعزيز الاستقلال، ومما يعزز استقلال المدقق الداخلي أن يكون مسئولاً عـــن التقريـــر لمجلس المديرين أو للجنة التدقيق، وبهذا يتحرر المدققين الداخليين من تأثيرات مديري إدارات التشغيل ومن الضروري أن يكون المدقق الداخلي قادراً على التعامل بشكل متكافئ مع مديري إدارات التشغيلي محل التدقيق وليس تابعاً يحاول إرضائهم، ويتطلب ذلك ضرورة أن يكـــون المدقق الداخلي مستقلاً عن الإدارات التي يخدمها.

- العناية المهنية اللازمة

يجب على المدقق الداخلي أن يؤدي عملية التدقيق التشغيلي بالعناية المهنية الواجبة، ويظهـــر أهمية مفهوم العناية المهنية الواجبة للمدقق الداخلي عند أداء عملية التدقيق التشغيلي للارتقـــاء بجودة أدائها، ويتحقق ذلك من خلال التفهم الواضح لطبيعتها ومتطلباتها وإبعادها، ومقدرتـــه الفنية المناسبة والإشراف الفعال على أعمال مساعديه والاستعانة بآراء الخبـــراء والحـــصول على الأدلة الكافية.

- الموضوعية والنزاهة

على المدققين الداخليين أن يتسم بالنزاهة والموضوعية والتجرد وتجنـــي أي تعـــارض فـــي المصالح عند القيام بعملية التدقيق التشغيلي.

- القدرة على التعاون والتحاور والنقاش

يلاحظ في الكثير من الحالات عدم إبداء التعاون من قبل بعض أفراد الاقسام التشغيلية، وقـــد يرجع ذلك إلى عدم الوعي الكامل والصحيح بمفهوم وأهمية التدقيق التشغيلي. في ظل تلـــك الظروف تتدخل تجربة المدقق وحنكته وقدرته على التحاور والنقاش مع المختصين لتجـــاوز هذه الصعوبات إذ يجب على المدقق الداخلي اتخاذ الأسلوب المناسب لإقامة علاقـــة تعـــاون وثيقة معهم.

2-1 مقومات خاصة بمراحل عمل(إجراءات) المدقق الداخلي

1-2-1 عملية التخطيط والتشخيص:

تنطلق عملية التدقيق التشغيلي من مرحلة التشخيص، حيث تتضمن هذه المرحلة تجميع جملة من المعطيات العامة المتوافرة حول موضوع عملية التدقيق التشغيلي. وتتمثل أهـــم الأعمـــال المنجزة خلال هذه المرحلة في تجميع ودراسة بعض التقارير والوثائق والنصوص التي تتعلق بالموضوع وتكون ذات صبغة عامة. كما تتضمن هذه المرحلة إجراء جملة من المقابلات مع المسئولين في الجهة محل التدقيق، مثل: الإدارة العليا، مديري الدوائر، رؤساء الأقسام الفنيين .وتستمر هذه المقابلات إلى أن يتم تكوين فكرة شاملة لدى فريق التدقيق التشغيلي حول القسم أو النشاط محل التدقيق .كما يتم في هذه المرحلة فهم إجراءات العمل وتحديد المجالات التـــي قد تتضمن بعض المخاطر. مثل استخدام المراجعات التحليلية التي تتـــضمن القيـــام بمقارنـــة المعلومات المتحصل عليها بالمعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة وبالنتائج والأهداف المزمـــع

تحقيقها وبمعلومات تتعلق بهياكل مشابهة في النشاط والحجم. وتتضمن هذه المرحلة تحديد مجال ونطاق التدقيق التشغيلي، وتحديد مدخل التدقيق الملائم (المدخل التنظيمي أو الوظيفي) وتنتهي هذه المرحلة التي تهدف إلى الوقوف على درجة وضوح المهام وتحديد المسؤوليات وعلى مدى دقة الأهداف التي تسعي الجهة محل التدقيق إلى تحقيقها بإعداد تقرير يسمى "التقرير التشخيصي" والذي يلخص مختلف الأعمال التي قام بها المدققين الداخليين وأهم الاستنتاجات والملاحظات الأولية بخصوص نقاط القوة والضعف.

1-2-2 مرحلة إعداد برنامج التدقيق

يساعد برنامج التدقيق في توجيه عملية التدقيق التشغيلي أثناء التنفيذ ويتضمن تحديد الأهداف العامة والأهداف الفرعية والمعايير التي سيتم الاعتماد عليها في عملية التقييم. كما يتضمن وصفاً للخطوات التفصيلية التي سيتم إتباعها لتنفيذ هذه الأهداف. كما يتم في هذه المرحلة تحديد أولي لطبيعة ومصادر المعلومات والجهات المعنية.

وفي هذه المرحلة يجب على المدقق الداخلي إيجاد المعايير المناسبة لتقييم نتائج الجهة أو النشاط محل التدقيق التشغيلي كاعتماد مؤشرات أداء جهات مماثلة إن توفر له ذلك أو تولي صياغة بعض المعايير بالتعاون مع المختصين واعتمادها بعد الاتفاق حولها.

1-2-3 تنفيذ برنامج التدقيق وجمع الأدلة والتوثيق

يتم في هذه المرحلة وبشكل مستمر إعادة تقييم لمدى ملاءمة إجراءات التدقيق وللنطاق والأسلوب المعتمد للمراحل والإجراءات المحددة ببرنامج التدقيق. تبدأ هذه المرحلة بعملية جمع وتحليل البيانات اللازمة للتأكد من مختلف النقاط التي يتضمنها هذا البرنامج للوصول إلى النتائج القابلة للتأييد.

كما يعمل المدققون الداخليون طوال هذه المرحلة على الحصول على الأدلة والإثباتات الكافية والملائمة لتدعيم الملاحظات والاستنتاجات والتوصيات الممكن إبداؤها ضمن التقرير النهائي.

ويتسع نطاق الأساليب الفنية التي يستخدمها المدقق الداخلي عند أداء التدقيق التشغيلي عن تلك المستخدمة في عملية التدقيق التقليدية أو المالية، وذلك على النحو التالي:

- يتطلب أداء التدقيق التشغيلي توجيه الاهتمام لبعض الأساليب الفنية للحصول على الأدلة والقرائن المرتبطة بموضوع التدقيق، كالاستفسارات والاستقصاءات والمقارنات، وإستخدام الأساليب التحليلية في الفحص، بالإضافة لأهمية إجراء المقابلات مع أفراد الشركة محل التدقيق التشغيلي.

- قد تختلف الأساليب الفنية المستخدمة من مجال لآخر من مجالات التدقيق التشغيلي.

- قد يلجأ المدقق الداخلي إلى دراسة عناصر وبنود ذات تأثير على أنشطة الشركة في المستقبل وترتبط بالمجال محل الفحص والتقييم.

ويجب على المدقق الداخلي أن يقوم بإعداد أوراق العمل والإحتفاظ بها بشكل متكامل ومفصل بالدرجة الكافية لإعطائه صورة شاملة عن العمل المسند إليه. ويتوجب عليه توثيق كافة الأدلة والقرائن التي تدعم إنجاز العمل المسند.

4-2-1 إعداد التقرير

يرى الباحث في هذا الخصوص ضرورة توافر العناصر التالية في تقرير المدقق الداخلي عن أدائه لعملية التدقيق التشغيلي:

- وصف كامل لنطاق عملية التدقيق.

- إظهار المشكلات المتعلقة بالمجال محل الفحص أو الدراسة.

- إظهار إجراءات تنفيذ العمل.

- إبداء الرأي فيما توصل إليه من نتائج أساسية.

- بيان أي تحفظات للمدقق الداخلي عن نواحي القصور إن وجدت.

- اقتراحات المدقق بالحلول وسبل العلاج التي يراها مناسبة وتقديم توصياته في هذا الشأن.

2- مقومات خاصة بالشركات الصناعية (محل التدقيق التشغيلي):

2-1 فلسفة واستراتيجية الشركة

نظراً لأهمية التدقيق التشغيلي وخصوصاً في تحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة للشركة وما يؤديه من تطوير في ربحية هذه الشركات. لابد أن يكون هنالك نص واضح في قانون الشركة يحدد من قبل مجلس الإدارة أو الجمعية العمومية للمساهمين يوضح جميع الجوانب الأساسية المتعلقة بموضوع التدقيق التشغيلي، سواء منها مفهوم التدقيق التشغيلي وأهميته ونطاقه ومجالاته ومدى الاستقلالية التي يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي عند قيامه بعملية التدقيق التشغيلي. أي أنه لابد من توفير القاعدة والدعم الأساسي الذي يقرر منح المدققين الداخليين فيه إختصاص التدقيق التشغيلي بجميع صوره وبمختلف أساليبه.

2-2 نظم معلومات متكاملة (مساعدة)

بما أن عملية التدقيق التشغيلي عبارة عن عملية حركية ومستمرة ومصاحبة لتدفق الأنشطة في توافق زمني مناسب يسمح باكتشاف احتمال انحراف الأداء عن مستوياته المستهدفة، وبالتالي اتخاذ القرارات التصحيحية، لذلك تعتبر المعلومات هي المصدر الرئيس لعملية التدقيق التشغيلي. وهذا يستلزم وجود جهاز لتجميع المعلومات وتسجيلها وتحليلها ومتابعة الإنجازات، وبعبارة أخرى لا بد لنجاح عملية التدقيق التشغيلي من وجود جهاز مناسب لمتابعة ومراقبة الإنجاز الفعلي وتسجيل النتائج لاستخدامها في أغراض الإدارة المختلفة.

كما أن التكامل بين نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية وعملية التدقيق التشغيلي هو أمر ضروري. لذلك يكون من الضروري تحديد العلاقة بين كلا النظامين وبين الإدارات والأنشطة الأخرى بالشركة.

3- مقومات أخرى، معايير التدقيق التشغيلي المقترحة والتي تشتمل على معايير أداء مهني ومعايير أداء تشغيلي:

3-1 معايير الأداء المهني، والتي تتضمن:

3-1-1 المعايير الخاصة بصفات المدقق الداخلي، وتتضمن:

- الاستقلالية والموضوعية
- الكفاءة والجودة
- بذل العناية المهنية اللازمة

3-1-2 معايير تنفيذ العمل الميداني، وتتضمن:

- التخطيط وضمان وضبط جودة العمل
- التوثيق وأدلة الإثبات
- الرقابة الإدارية

3-1-3 معايير الإبلاغ، وتتضمن:

- التوافق مع الأهداف المتوقعة للعميل
- وصف كامل لنطاق التدقيق
- تشخيص المشكلات المتعلقة بمجالات التدقيق التشغيلي
- رأي المدقق الداخلي

3-2 معايير الأداء التشغيلي

تتعلق هذه المعايير بتحديد مستوى الأداء الإداري أو التشغيلي المقبول. حيث إن صفة الشمول في التدقيق التشغيلي يقتضي استخدام كل من المعايير الوصفية والمعايير الكمية (المالية) في فحص وتقييم الأداء الإداري، بحيث تشتمل على:

3-2-1 المعايير الوصفية:

تعبر هذه المعايير عما يجب أن تكون عليه نوعية الأداء التشغيلي، فهذه المعايير يجب أن تعكس الأداء الاجتماعي والقانوني والرقابي للشركة. وقد تحدد هذه المعايير بمعرفة جهات خارج الشركة (ملزمة من جهات خارج الشركة) ، مثل القوانين التي تصدرها الهيئات والمنظمات الحكومية، وكذلك القوانين العامة والتي يتعين على الإدارة أن تلتزم بها. كما أن العديد من هذه المعايير يحدد داخل الشركة ومن أمثلتها السياسات التي تقرها الجمعية العمومية للمساهمين.

3-2-2 المعايير الكمية:

تتميز هذه المعايير بإمكانية إخضاعها للقياس العيني أو المالي بدرجة معقولة من الدقة، ومن أبرز هذه المعايير: معايير التكلفة، ومعايير النسب المالية، كما يمكن اعتبار البيانات التي تضمها خطة الموازنة التخطيطية بمثابة معيار يقاس عليه الأداء الفعلي.

تستخدم معايير التكلفة في تحديد ما يجب أن يستخدم من الموارد المتاحة (مواد، عمالة، وقت تشغيل الآلات...) لإنتاج وحدة من المنتج (سلعة أو خدمة)، ومن ثم تتم معايرة بنود الموارد المتاحة بالنسبة لوحدة المنتج. وينطوي معيار التكلفة على جانبين أحدهما عيني يحدد حجم الاستخدام وثانيهما مالي يوضح قيمة ما يجب استخدامه من الموارد. وينصرف استخدام معايير التكلفة في تقييم الأداء التشغيلي إلى مستوى الأنشطة أو بشكل أدق إلى مستوى مراكز المسئولية داخل الأنشطة المختلفة للشركة لتحديد الناحية الاقتصادية في تحقيق الأهداف.

وباعتبار خطة الموازنة التخطيطية ترجمة لأهداف الشركة وما يلزم لتحقيقها من موارد مادية ومالية، فإن هذه الخطة تعتبر معياراً كمياً لقياس الأداء التشغيلي على مستوى مراكز المسؤولية وعلى الأنشطة الرئيسية بالشركة. ويشترط لنجاح الموازنة التخطيطية كمعيار رقابي أن يتم وضعها من البداية وفقاً لمراكز المسئولية مع مشاركة المنفذين في وضع تقديراتها، والتوزيع الزمني لهذه التقديرات على فترات قصيرة (شهرية أو ربع شهرية) حتى يتسنى متابعة وتقييم الأداء التشغيلي أولاً بأول.

أما إذا أخذنا في الحسبان أن نتائج الأداء التشغيلي تنعكس في نهاية الأمر على الأرقام التي تظهرها القوائم المالية، فإن استخدام النسب المالية يمكن أن يعطي تصوراً معقولاً عن هذا الأداء في شكل إجمالي لا يغني عن التفاصيل التي يمكن الحصول عليها باستخدام معايير التكلفة وخطة الموازنة.

4- مجالات التدقيق التشغيلي

4-1 تقييم نظم الرقابة الإدارية

يهتم التدقيق التشغيلي بفحص أنظمة الرقابة الإدارية والتقرير عنها مباشرة، فالمدقق الداخلي مسئول عن ضمان أو تأكيد أن هذه الأنظمة المطبقة على عمليات الأقسام والإدارات تعمل في توافق وتطابق مع المعايير الموضوعة، أو مع تلك التي تطبق والمتعارف عليها بالنسبة لمثل هذه العمليات. ويسعى المدقق الداخلي الى التركيز على جوانب الرقابة لعمليات التشغيل من خلال توفير المعلومات للإدارة وملاءمة نظام الرقابة وفاعليته.

4-2 تقييم الأداء التشغيلي

يتضمن تقييم الإنتاج والصيانة والعادم، والأهداف والخطط والهيكل التنظيمي، والرقابة على الجودة، والشراء والتخزين، ونشاط التسويق، والموارد البشرية.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

المقدمة

يتناول هذا الفصل التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها من خلال الاستبانة الموزعة على جميع مفردات العينة المختارة، والمعلومات التي حصل عليها الباحث أثناء المقابلات التي أجراها مع المستقصاة آراؤهم في الاستبانة والمسؤولين الآخرين، من أجل إظهار نتائج الدراسة الميدانية، بهدف الاستفادة منها في تطوير الأنموذج المقترح لزيادة كفاءة وفاعلية التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وتقديم توصيات ملائمة على ضوء النتائج والاستنتاجات المستخلصة من هذه الدراسة.

إن ما أجراه الباحث من مقابلات شخصية مع عدد من رؤساء أقسام التدقيق الداخلي، وبعض المدققين الداخليين، وبعض العاملين والمشرفين على الأقسام التشغيلية أيضاً، هو لاستكشاف مدى انسجام المعلومات التي حصل عليها الباحث وتناسقها مع البيانات الواردة في إستبانة الدراسة، كما أن هذه المعلومات ساهمت في زيادة تأكيد صحة البيانات التي تم جمعها من واقع الاستبانة. وقد لاحظ الباحث أثناء المقابلات التي تم إجراؤها، تطابق الآراء التي حصل عليها عن طريق هذه المقابلات، وانسجامها مع الإجابات الواردة في الاستبانات الموزعة على فئات العينة التي تم استرداد القسم الأكبر منها، مما زاد من درجة الموثوقية بصدق وسلامة البيانات التي تم جمعها، وما لذلك من تأثير إيجابي في صحة النتائج التي تم التوصل اليها. وسوف يتم تناول اختبارات صدق وثبات أدوات القياس المستخدمة في هذه الدراسة، ووصف

مجتمع الدراسة وخصائص عينتها واختبار فرضياتها، وتحليل نتائج الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية الملائمة ومن ثم عرض النتائج.

1- أهمية القطاع الصناعي الأردني كمحور للدراسة:

لما كان مجتمع الدراسة الحالية يشكل الشركات الصناعية المساهمة العامة، كان إلزاماً على الباحث أن يقدم نبذة عنها تعكس للمعنيين سبب إختيار الباحث لهذا المجتمع. حيث إنه لم يكن القطاع الصناعي ذا أهمية تذكر في الاقتصاد الأردني قبل عام 1950، إذ كان هذا القطاع مقتصراً على عدد قليل من الصناعات الحرفية البسيطة كصناعة الصابون والحياكة اليدوية، ولم تكن منتجات هذه الصناعة ذات أهمية ملموسة في الناتج المحلي الإجمالي.

لذا فقد أخذت حكومة المملكة الأردنية الهاشمية على عاتقها النهوض بالقطاع الصناعي مع بداية الخمسينيات من القرن السابق، وذلك بناءً على توصيات بعثة البنك الدولي التي جاءت إلى الأردن سنة 1955، حيث خلصت هذه البعثة إلى أنه نظراً لافتقار الاقتصاد الأردني إلى مصادر التمويل المحلية، لذا يجب على الحكومة الأردنية دعم المبادرة الصناعية سواءً بالطرق المباشرة أو غير المباشرة، وعليه فقد بادرت الحكومة بتشجيع ودعم القطاع الخاص بتأسيس بعض الصناعات الكبيرة، كالصناعات العلاجية واللوازم الطبية، والبلاستيكية والمطاطية، والكيماوية ومستحضرات التجميل، والهندسية والكهربائية وتكنولوجيا المعلومات والخشبية والأثاث، والإنشائية، والتعبئة والتغليف والورق والكرتون واللوازم المكتبية، والتموينية والغذائية والزراعية والثروة الحيوانية، والجلدية والمحيكات، والصناعات التعدينية. ونتيجة لذلك أصبح القطاع الصناعي في الأردن يشكل قطاعاً رئيساً من قطاعات الاقتصاد الوطني والمحرك الأساسي له، ويلعب دوراً هاماً في المساهمة في الناتج المحلي الإجمالي، وفي الصادرات الأردنية، وفي توظيف القوى العاملة، وفي توفير السلع للسوق المحلية. حيث

أصبح يساهم بما نسبته (25%) تقريباً في الناتج المحلي الإجمالي وأكثر من (90%) في إجمالي الصادرات ويساهم في تشغيل حوالي (15%) من القوى العاملة في الأردن، وقد بلغ إجمالي الإيرادات لهذه الشركات 2.6 مليار دينار في عام 2008، مقابل 1.6 في عام 2007، وبنسبة زيادة مقدارها بلغت 60%(صحيفة الدستور الرسمية ، 2009).

وبما أن القطاع الصناعي في الأردن أصبح أحد أهم ركائز الاقتصاد الوطني، وأصبح هنالك تزايد كبير في أعداد الشركات الصناعية، بالإضافة إلى ازدياد حدت المنافسة بين الشركات في هذا القطاع، أضحى على كل شركة أن تحقق المزيد من التقدم والنجاح والتميز وأن تهتم بالعديد من الأمور التنظيمية والرقابية لمواجهة هذه التطورات. كما أصبح العديد من الشركات في هذا القطاع أكثر من أي وقت مضى، تبحث عن الفرص لتحسين الكفاءة والفاعلية لتحقيق أهدافها. وقد يتساءل الكثيرون ماذا تفعل هذه الشركات لتحقيق ذلك والارتقاء إلى مصاف المنظمات العالمية، وكيف تصل إلى مستوى التمييز.

إن مثل هذه التساؤلات تعكس تطلعات الغالبية العظمى من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وتبرز هنا أهمية إيجاد الوسائل الأنسب لتحقيق ذلك. ومن المداخل الهامة التي يطرحها الباحث موضوع التدقيق التشغيلي. فقد أصبح من الضروري إقناع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وإداراتها بأهمية الاستفادة من خدمات التدقيق التشغيلي.

2- مجتمع وعينة الدراسة

إن عدد الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في البورصة بلغت (93) شركة، في حين اتضح من خلال الاستطلاع الأولي الذي قام به الباحث أن (30) شركة فقط يوجد فيها أقسام للتدقيق الداخلي، وتم إبلاغ هيئة الأوراق المالية وبورصة عمان للأوراق

المالية بهذا التشكيل في ذلك العام، حيث تم حصرها بموجب كشف تفصيلي بأسماء هذه الشركات، ملحق رقم (2).

لذلك يشمل مجتمع الدراسة جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة التي يوجد لديها أقسام للتدقيق الداخلي لعام(2008) البالغ عددها (30) شركة صناعية مساهمة عامة أردنية.

أما عينة الدراسة فتشمل أيضاً جميع هذه الشركات (البالغ عددها30) شركة صناعية مساهمة عامة أردنية والتي تمثل وحدات المعاينة الأولية، وبعدها تم تحديد عدد المستجيبين فيها والذين يمثلون وحدة التحليل وهم (مديري وموظفي أقسام التدقيق الداخلي، مديري وموظفي الأقسام التشغيلية)، حيث تم اختيار منهم عينة عشوائية حجمها (170) مستجيباً. وبعد توزيع استبانات الدراسة عليهم تم الحصول على(130) استبانة والتي مثلت عينة الدراسة للوصول إلى أهداف هذه الدراسة بنسبة تعادل 76.5 %.

3- مصادر وطرق جمع المعلومات

اعتمدت الدراسة على الأسلوب التحليلي، الذي ينطلق من دراسة الشركات المبحوثة، وتعتمد أيضا هذه الدراسة على أسلوب الدراسة الميدانية، حيث اعتمدت الدراسة على ثلاثة مصادر لجمع البيانات والمعلومات وهما:

3-1 المصادر الثانوية:

وتشمل على مراجعة الأدبيات والدوريات ذات العلاقة بمفهوم التدقيق الداخلي والتدقيق التشغيلي والرقابة الداخلية . وذلك من أجل تعرف المفاهيم والمصطلحات وأبعادها المختلفة لبناء الإطار النظري. وكذلك تعرف أهم الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع.

3-2 المصادر الأولية

تم تطوير أداة القياس المناسبة لهذا الغرض(الاستبانة) لجمع البيانات الأولية اللازمة من أجل التوصل إلى حل لمشكلة الدراسة واختبار فرضياتها للوصول إلى النموذج المقتـرح لزيـادة كفاءة وفاعلية التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.وقد تم بنـاء الفقرات بشكلها النهائي وفق الإجراءات التالية:

أ. مراجعة العديد من الدراسات السابقة: فقد تم الرجوع للأدب النظـري المتعلـق بمفهـوم التدقيق التشغيلي والتدقيق الداخلي. بالإضافة إلى الاطلاع على العديد من الدراسات العربيـة والأجنبية.

ب. إجراء العديد من المقابلات وجمع الملاحظات: قام الباحث باستخدام المقابلة كأداة أخـرى للحصول على البيانات المتعلقة بموضوع التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المـساهمة العامة الأردنية.

3-3 مصادر ذاتية

تتعلق بملاحظات الباحث الشخصية التي حصل عليها من خلال زياراته الميدانية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية قيد الدراسة.

4 – إستبانة الدراسة

تم الاعتماد على استبانة الدراسة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانيـة، وتـم تعزيزهـا بالمقابلات الشخصية لبعض المسؤولين في الشركات الصناعية المساهمة العامـة الأردنيـة، بالإضافة إلى ما حصل عليه الباحث من وثائق مستندات وإحصاءات تم استخدامها والاعتماد عليها كمصدر بيانات إضافية لهذه الدراسة.

وتم تصميم الاستبانة من (54) سؤال موزعة على ستة أقسام والملحق رقم (1) يبين ذلـك وتتمثل الفقرات على النحو التالي:

أولاً: فقرات القسم الأول تتعلق بالخصائص التعريفية لوحدة التحليل(المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، التخصص العلمي).

ثانياً: فقرات القسم الثاني تهدف إلى قياس درجة إدراك المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي.

ثالثاً: فقرات القسم الثالث تهدف إلى قياس درجة إدراك المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية الاردنية لأهمية التدقيق التشغيلي .

رابعاً: فقرات القسم الرابع تهدف إلى قياس مدى تطبيق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمهام التدقيق التشغيلي.

خامساً: فقرات القسم الخامس تهدف إلى قياس درجة توافر المقومات الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بعملية التشغيلي.

سادساً: فقرات القسم السادس تهدف إلى قياس درجة توفر المقومات الخاصة بالشركة محل التدقيق التشغيلي للقيام بعملية التشغيلي.

وقد تم اعتماد مقياس (Likert Scale) الخماسي، وهو مقياس فئوي مكون من خمس درجات ليكرت لتحديد درجة موافقة مفردات العينة على كل فقرة من فقرات الاستبانة، وتحويلها إلى بيانات كمية حتى يمكن قياسها إحصائياً وفقاً لما يلي:

مقياس تحديد مستوى ودرجة الموافقة

مستوى الموافقة	درجة الموافقة	الوزن النسبي
لا أوافق بشدة	1	%20
لا أوافق	2	%40
محايد	3	%60
موافق	4	%80
موافق بشدة	5	%100

قياس درجة التأييد

	درجة الموافقة
ضعيف جداً	أقل من 2
ضعيفة	2- أقل من 3
متوسطة	3- أقل من 3.75
عالية	3.75- أقل من 4.5
عالية جداً	4.5- 5

وفيما يلي بيان بالاستبيانات الموزعة والمستردة ونسبة الاسترداد كما هو موضح فيما يلي:

استبانات الدراسة	مدير تدقيق داخلي ومدقق داخلي	رئيس قسم تشغيلي والعاملين في الأقسام التشغيلية	المجموع
الموزع	70	100	170
المستردة	60	70	130
نسبة الاسترداد	85.70%	70%	76.40%

لقد كانت نسبة الاسترداد من مدراء التدقيق والمدققين الداخليين أعلى من نسبة الاسترداد مـــن رؤساء والعاملين في الأقسام التشغيلية. وتناسبت نسب استرداد الاستبانات مع إمكانية اتصال الباحث بالمستجيبين من أفراد فئات العينة التي كان أكثر سهولة بالنـــسبة لمـــديري التـــدقيق والمدققين الداخليين. كما بلغت النسبة الكلية لاسترداد الاستبانات الـــصالحة (76.4%) مـــن مجموع الاستبانات التي تم توزيعها. وتعد هذه النسبة ملائمة لإجراء الدراسة.

5- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

قام الباحث باستخدام برنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) وهي اختـــصار لعبارة (Statistical package For Social Sciences) في تحليل البيانات التي تم اختيار الأساليب الإحصائية الملائمة بحيث تفي بأهداف الدراسة واختبار فرضياتها، حيث استخرجت التكرارات من أجل تعرف خصائص عينة الدراسة، كما تم استخدام الوسط الحسابي باعتباره

أحد مقاييس النزعة المركزية المستخدمة لوصف إجابات عينة الدراسة وترتيب أهمية البنود ودرجات الموافقة أو الرفض للبنود الواردة في الاستبانة.

أما الانحراف المعياري فقد تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي من اجل تأكيد ودقة التحليل. ومن المعلوم إحصائياً أن المتوسط الحسابي والانحراف المعياري هما أكثر الإحصاءات الوصفية شيوعاً في الاستخدام.

وقام الباحث باستخدام إختبار (t) للعينة الواحدة (one sample T.test) لاختبار فرضيات الدراسة الأربعة. كما قام الباحث باستخدام (Independent Sample Test) بغرض التحقق من وجود أية فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات العينات.

6- اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

من أجل قياس صدق وثبات فقرات الاستبانة، فقد تم إستخدام الآتي:

أ- صدق المقياس: اعتمد الباحث للتأكد من فقرات الاستبانة وجدواها على نتائج التحكيم (صدق المحكمين) ويشمل الصدق الظاهري وصدق المحتوى، من خلال عرضها على مجموعة من خبراء ومحكمين من ذوي الاختصاص المحاسبي والأكاديمي في جامعة عمان العربية للدراسات العليا. كما عزز هذا الصدق، استخدام الصدق المنطقي في تحديد المفاهيم والمتغيرات ذات العلاقة وصياغة الفقرات الدالة عليها بدقة، بعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي وردت من المحكمين، من حيث التصحيح لبعض الفقرات وإلغاء لبعضها ودمج فقرات أخرى.

الفصل الرابع

عرض ومناقشة النتائج

يتضمن هذا الفصل عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية التي استهدفت تطوير التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لتقليل تكاليف وزيادة ربحية هذه الشركات من خلال تحقيق الكفاءة والفاعلية في عملياتها وأنشطتها المختلفة، ولقد استهدف الباحث من خلال الدراسة الميدانية الى التحقق من مدى إدراك كل المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم وأهمية التدقيق التشغيلي، ومدى تطبيق التدقيق التشغيلي وتوفر المقومات اللازمة لذلك.

ولتحقيق هذا الغرض قام الباحث بصياغة الفرضيات التالية:

1- لا يوجد إدراك لدى المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي.

2- لا يوجد إدراك لدى المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي.

3- لا يتم تطبيق التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

4- لا تتوافر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بالتدقيق التشغيلي.

5- لا تتوافر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية الخاصة بالشركة محل التدقيق التشغيلي للقيام بالتدقيق التشغيلي.

6- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية حول مفهوم وأهمية و مدى تطبيق ومقومات التدقيق التشغيلي.

وفيما يلي سوف يقوم الباحث بعرض إختبارات الفروض الخاصة بالدراسة، وذلك على النحو التالي:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد إدراك لدى المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي ويتوزع عنها:

أ- لا يوجد إدراك لدى المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي.

- **أولاُ: التحليل الإحصائي للمتغيرات الشخصية للمدققين الداخليين.**

جدول (1)

التكرارت والنسب المئوية للمتغيرات الشخصية

المتغير	المتغيرات الشخصية	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	20	%33.3
	درجة جامعية أعلى	40	%66.7
المجموع		60	%100
الشهادة المهنية	شهادة مدقق داخلي	32	%53.3
	شهادة محاسب قانوني معتمد	13	%21.7
	شهادة المحاسب الاداري	9	%15.0
	شهادة المحاسب القانوني الاردني	6	%10.0
المجموع		60	%100
المسمى الوظيفي	رئيس وحدة التدقيق	37	%61.7
	مدقق رئيسي	23	%38.3
المجموع		60	%100

الخبرة العلمية	أقل من 5 سنوات	35	%58.3
	من 5 سنوات وأقل من 10 سنوات	9	%15.0
	من 10 – أقل من 15 سنة	9	%15.0
	من 15 – أقل من 20	7	%11.7
المجموع		**60**	%100
التخصص العلمي	محاسبة أو علوم مالية ومصرفية	50	%83.3
	إدارة أعمال آو اقتصاد	10	%16.7
المجموع		60	%100

يبين الجدول (1) أن أغلب أفراد عينة الدراسة يحصلون على المؤهل العلمي (درجة جامعية أعلى) بنسبة مئوية بلغت (66.7%)، بينما حصل المؤهل العلمي (بكالوريوس) على نسبة مئوية بلغت (33.3%).

وفيما يتعلق بالشهادات المهنية بلغت أعلى نسبة مئوية للشهادة المهنية (CIA) بنسبة بلغت (53.3%)، ثم جاءت الشهادة العلمية (CPA) بنسبة مئوية (21.7%)، وجاءت الشهادة العلمية (CMA) بنسبة (15.0%)، بينما حصلت الشهادة العلمية (JCPA) على أدنى نسبة مئوية حيث بلغت (10.0%).

وبالنسبة للمسمى الوظيفي حصل المسمى الوظيفي (رئيس وحدة التدقيق) على أعلى نسبة مئوية بلغت (61.7%)، بينما حصل المسمى الوظيفي (مدقق رئيسي) على أدنى نسبة مئوية بلغت (38.3%).

وفيما يتعلق بمتغير سنوات الخبرة فقد بلغت أعلى نسبة مئوية (58.3%) لسنوات الخبرة (اقل من 5 سنوات)، ثم جاءت كل من سنوات الخبرة (من 5 سنوات – اقل من 10 سنوات)،

وسنوات الخبرة (من 10 – اقل من 15) بنسبة بلغت (15.0%) لكل منهما على التوالي، وأخيراً حصلت سنوات الخبرة (من 15 – اقل من 20) على أدنى نسبة مئوية بلغ (11.7%). وأخيرا فيما يتعلق بالتخصص العلمي بلغت أعلى نسبة مئوية (83.3%) للتخصص العلمي (محاسبة أو علوم مالية ومصرفية)، بينما حصل التخصص العلمي (إدارة أعمال أو إقتصاد) على أدنى نسبة مئوية بلغت (16.7%).

- **ثانياً: المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للفقرات التي تقيس إدراك المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي.**

بغرض التحقق من صحة هذه الفرضية للدراسة تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات التي تقيس مدى إدراك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي بالنسبة للمدققين الداخليين، جدول (2).

جدول (2)

التحليل الإحصائي لقياس مدى إدراك المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي.

الرقم	الفقرة	المدققين الداخليين			الأقسام التشغيلية		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1	يعتبر التدقيق التشغيلي نوعاً من المتابعة الدقيقة للعمليات الفنية.	2.95	1.47	ضعيفة	1.18	0.57	ضعيفة جداً
2	يعتبر التدقيق التشغيلي تدقيقاً بالمعنى العلمي يتم توجيهه إلى داخل عمليات وأنشطة الشركة، وله إجراءاته وخطواته الخاصة به، مثل التخطيط وجمع الأدلة والتقرير.	4.21	0.71	عالية	1.18	0.39	ضعيفة جداً
3	يعتبر التدقيق التشغيلي مدخلاً متطوراً ومعاصراً وعملياً لتنظيم وممارسة أعمال التدقيق الداخلي الحديث.	4.33	0.57	عالية	1.28	0.54	ضعيفة جداً

4	يختص التدقيق التشغيلي بفحص طرق التشغيل واستخدام الموارد البشرية والمادية والفنية للشركة للتحقق من مدى كفاءة التشغيل وفاعلية سياسات الشركة.	4.21	0.55	عالية	1.18	0.42	ضعيفة جداً
5	يعتبر التدقيق التشغيلي عملية منظمة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية الخاصة بشركة معينة وتقييم هذه الأدلة بالنسبة للأهداف المحددة.	4.36	0.60	عالية	1.17	0.37	ضعيفة جداً
6	يعد التدقيق التشغيلي فحصاً شاملاً لفاعلية وكفاءة جميع أوجه النشاط التشغيلي، ومن ثم التقرير إلى الأشخاص الملائمين عن نتائج الفحص بالإضافة إلى تقديم مقترحات التحسين الممكنة.	4.01	0.79	عالية	1.17	0.41	ضعيفة جداً
7	الفاعلية تعني تحقيق الأهداف المرسومة للبرامج والأنشطة، أو تحقيق التأثير المطلوب، ويعتبر مقياساً للنتائج أو المخرجات.	4.13	0.70	عالية	1.15	0.36	ضعيفة جداً
8	تعبر الكفاءة عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، وذلك من خلال تعظيم المخرجات باستخدام القدر نفسه من الموارد أو تقليل المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات.	3.63	1.28	متوسطة	1.07	0.25	ضعيفة جداً
9	يعبر الاقتصاد عن انجاز الأعمال بأقل التكاليف الممكنة، ويتعلق بالشروط والبنود التي تحصل الشركة من خلالها على الموارد اللازمة لها، وذلك بالحصول على الموارد البشرية والمادية بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة.	3.61	1.15	متوسطة	1.12	0.33	ضعيفة جداً
10	يوجد تقارير غير رسمية خلال عملية التدقيق التشغيلي، كالابلاغ الفوري للمدير المعني عن وجود خلل يجب تعديله فوراً.	3.45	0.89	متوسطة	1.17	0.48	ضعيفة جداً
11	تقارير التدقيق التشغيلي تقدم للإدارة العليا فقط.	2.28	1.22	متوسطة	1.05	0.23	ضعيفة جداً
12	تختلف صيغة التقرير التشغيلي حسب طبيعة عملية التدقيق لكل وحدة نشاط.	2.65	1.42	ضعيفة	1.10	0.3	ضعيفة جداً

13	يتضمن تقرير التدقيق التشغيلي: بيان بأهداف ونطاق عملية التدقيق التشغيلي تعليقات، وحدة النشاط محل التدقيق التشغيلي،المقترحات الخاصة بالتحسين ملخص بالنتائج،الوصف العام للعمل الذي المؤدى في عملية التدقيق التشغيلي	4.16	0.55	عالية	1.12	0.33	ضعيفة جداً
	تتضمن إجراءات التدقيق التشغيلي ما يلي:						
1-14	1/14. التخطيط للتدقيق التشغيلي	4.33	0.54	عالية	1.10	0.30	ضعيفة جداً
2-14	14 /2. تجميع أدلة التدقيق التشغيلي	4.28	0.52	عالية	1.22	0.42	ضعيفة جداً
3-14	3/14. تحليل وفحص الانحرافات	4.10	0.65	عالية	1.11	0.30	ضعيفة جداً
4-14	4/14. تحديد الإجراءات المصححة	3.93	0.66	عالية	1.17	0.37	ضعيفة جداً
5-14	5/14. التقرير عن نتائج التدقيق التشغيلي	4.33	0.47	عالية	1.10	0.30	ضعيفة جداً
الأداة ككل		**3.83**	**0.27**	**عالية**	**1.15**	**0.17**	ضعيفة جداً

يبين الجدول (2) أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة (المدققين الداخليين) على فقرات الفرضية الأولى كانت إيجابية، حيث كانت المتوسطات الحسابية أعلى من (3) وهي قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس التي تمثل العلامة الوسطى من مقياس ليكرت الخماسي، حيث بلغ أعلى متوسط حسابي (4.36) وبانحراف معياري (0.60) للفقرة رقم (5) والتي تنص على أنه يعتبر التدقيق التشغيلي عملية منظمة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية الخاصة بشركة معينة وتقييم هذه الأدلة بالنسبة للأهداف المحددة، ثم تلتها الفقرة رقم (3) والتي تنص على أنه يعتبر التدقيق التشغيلي مدخلاً متطوراً معاصراً وعملياً لتنظيم وممارسة أعمال التدقيق الداخلي الحديث، يساعد المدقق الداخلي الحديث على فحص ما وراء

المستندات ونتائج الأحداث الاقتصادية، كما يساعد على التحقق من وفحص عمليات وأنشطة أقسام الشركة بمتوسط حسابي بلغ (4.33) وبانحراف معياري (0.57). كما يشير تفاوت نسبة الانحراف المعياري على تشتت آراء أفراد عينة الدراسة تاره وتجانسهم تارة أخرى، ويشير ارتفاع المتوسطات الحسابية إلى زيادة إدراك المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي، ويرتبط مدى إدراك المدققين الداخليين لمفهوم التدقيق التشغيلي إلى حصول هؤلاء المدققين على درجات جامعية عليا، و حصولهم على شهادات مهنية (CIA)، حيث كانت النسبة المئوية للدرجات الجامعية (66.7%)، وحصلت الشهادة المهنية (CIA) على نسبة مئوية بلغت (53.3%).

كما بلغ المجموع الكلي للفقرات التي تقيس مدى إدراك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي للمدققين الداخليين (3.83) وهو متوسط حسابي عال، وللكشف عن الدلالة الإحصائية تم تطبيق اختبار (t-test) جدول (3) يوضح ذلك.

جدول (3)

نتائج اختبار (One Sample t-test) للكشف عن مدى إدراك المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
مدى إدراك المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي	60	**3.83**	**0.27**	59	107.876	0.000

يظهر من الجدول (3) أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت (3.83) وهي أعلى من قيمة المتوسط الحسابي (3) في أداة القياس وأن قيمة (t) بلغت (107.876) وبدلالة إحصائية بلغت (0.000) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α = 0.05)، مما يدل وبدلالة إحصائية

على وجود إدراك لمفهوم التدقيق التشغيلي للمدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

- **ثالثاً: التكرارات والنسب المئوية للأسئلة المفتوحة.**

السؤال: هل مفهوم التدقيق التشغيلي واضح بالنسبة لك (نعم، لا).

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة جميعها تشير إلى وضوح مفهوم التدقيق التشغيلي.

السؤال: هل ترى أن هناك فروقاً بين التدقيق الداخلي والتدقيق التشغيلي (نعم، لا).

جدول (4)

التكرارات والنسب المئوية للسؤال " هل مفهوم التدقيق التشغيلي واضح بالنسبة لك (نعم، لا).

إذا كانت الإجابة بنعم ، ما هي هذه الفروق "

السؤال	الإجابة	الاقتراح	التكرار	النسبة المئوية	التكرار (الكلي)	النسبة المئوية (الكلي)
هل هنالك فروق بين التدقيق التشغيلي والتدقيق الداخلي	لا				24	%40.0
	نعم	التدقيق الداخلي هو تدقيق مالي، أما التدقيق التشغيلي فهو تدقيق على العمليات غير المالية داخل الشركة.	13	%21.7	36	%60.0
		المدقق التشغيلي على علم ودراية بأمور الصناعة، مثل: الأمور الصيدلانية والهندسية، أما المدقق الداخلي فليس بالضرورة أن يلم بتلك الأمور.	10	%16.7		
		التدقيق التشغيلي تطور ونشا من التدقيق الداخلي.	6	%10.0		
		التدقيق التشغيلي يركز على الكفاءة والفاعلية للأقسام المختلفة ويحتاج إلى معرفة بالجوانب الفنية لطبيعة عمل الشركة، أما التدقيق الداخلي فيركز على التأكد من سلامة ودقة اكتمال العمليات وعدم تعارضها مع الأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة	7	%11.7		

يشير الجدول (4) أن أعلى نسبة مئوية حصلت عليها الإجابة (نعم) بنسبة بلغت (60.0%) بينما حصلت الإجابة (لا) على أدنى نسبة مئوية بلغت (40.0%)، وفيما يلي توضيح لهذه الفرق كما أجابت عينة الدراسة:

- التدقيق الداخلي هو تدقيق مالي، أما التدقيق التشغيلي فهو تدقيق على العمليات غير المالية داخل الشركة، وبنسبة مئوية بلغت (21.7%).
- المدقق الداخلي التشغيلي على علم ودراية بأمور الصناعة، مثل: الأمور الصيدلانية والهندسية، أما المدقق الداخلي فليس بالضرورة أن يلم بتلك الأمور، وبنسبة مئوية بلغت (16.7%).
- التدقيق التشغيلي تطور ونشأ من التدقيق الداخلي، وبنسبة مئوية بلغت (10.0%).
- التدقيق التشغيلي يركز على الكفاءة والفاعلية للأقسام المختلفة ويحتاج إلى معرفة بالجوانب الفنية لطبيعة عمل الشركة، أما التدقيق الداخلي فيركز على مدى سلامة ودقة اكتمال العمليات وعدم تعارضها مع الأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة، وبنسبة مئوية بلغت (11.7%).

ب- لا يوجد إدراك لدى الأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي .

- **أولاُ: التحليل الإحصائي للمتغيرات الشخصية للأقسام التشغيلية**

جدول (5)

التكرارت والنسب المئوية للمتغيرات الشخصية

المتغير	المتغيرات الشخصية	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	42	%60.0
	درجة جامعية أعلى	13	%18.6
	الشهادة الثانوية العامة	15	%21.4
المجموع		70	%100
المسمى الوظيفي	رئيس قسم	17	%24.3

	موظف	53	%75.7
المجموع		**70**	**%100**
الخبرة العلمية	اقل من 5 سنوات	17	%24.3
	من 5 سنوات واقل من 10 سنوات	42	%60.0
	من 10 – اقل من 15 سنة	7	%10.0
	من 15 – اقل من 20	4	%5.7
المجموع		**70**	**%100**
الأقسام التشغيلية	الإنتاج والصيانة والعادم	46	%65.7
	الرقابة على الجودة	18	%25.7
	قسم المشتريات والتخزين	1	%1.4
	المحاسبة والتمويل	1	%1.4
	قسم التخطيط	2	%2.9
	الموارد البشرية والتطور المؤسسي	2	%2.9
المجموع		**70**	**%100**

يظهر من الجدول (5) أن أغلب أفراد عينة الدراسة يحصلون على المؤهل العلمي (بكالوريوس) بنسبة مئوية بلغت (60.0%)، ثم جاء المؤهل العلمي (ثانوية عامة) بنسبة مئوية بلغت (21.4%)، بينما حصل المؤهل العلمي (درجة جامعية أعلى) على أدنى نسبة مئوية بلغت (18.6%).

وبالنسبة للمسمى الوظيفي فحصل المسمى الوظيفي (موظف) على أعلى نسبة مئوية بلغت (75.7%)، بينما حصل المسمى الوظيفي (رئيس قسم) على أدنى نسبة مئوية بلغت (24.3%).

وفيما يتعلق بسنوات الخبرة فقد بلغت أعلى نسبة مئوية (60.0%) لسنوات الخبرة (من 5 سنوات – اقل من 10 سنوات) ثم جاءت سنوات الخبرة (اقل من 5 سنوات) بنسبة مئوية (24.3%)، وجاءت سنوات الخبرة (من 10 – أقل من 15) بنسبة بلغت (10.0%)، وأخيراً حصلت سنوات الخبرة (من 15 – اقل من 20) على أدنى نسبة مئوية بلغ (5.7%).

وأخيراً فيما يتعلق بالأقسام التشغيلية بلغت أعلى نسبة مئوية للأفراد الذين يعملون في قسم الإنتاج والصيانة والعادم بنسبة بلغت (65.7%)، ثم جاء قسم (الرقابة على الجودة) بنسبة بلغت (25.7%)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية لكل من قسم (قسم المشتريات والتخزين) وقسم (المحاسبة والتمويل) بنسبة مئوية بلغت (1.4%) لكل منهما على التوالي.

- **ثانياً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات التي تقيس مدى إدراك الاقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي.**

بغرض التحقق من صحة هذه الفرضية للدراسة تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات التي تقيس مدى إدراك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي بالنسبة للأقسام التشغيلية، جدول (2) وضح ذلك.

يبين الجدول (2) أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة (الأقسام التشغيلية) على فقرات الفرضية الأولى كانت سلبية، حيث كانت المتوسطات الحسابية أقل من (3) وهي قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس التي تمثل العلامة الوسطى من مقياس ليكرت الخماسي، حيث بلغ أدنى متوسط حسابي (1.05) وبانحراف معياري (0.23) للفقرة رقم (11) والتي تنص على أن

تقارير التدقيق التشغيلي تقدم للإدارة العليا فقط ، ثم تلتها الفقرة رقم (8) والتي تنص على أنه تعبر الكفاءة عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي تحقيق الأهداف المحددة بأقل تكلفة ممكنة؛ وذلك من خلال تعظيم المخرجات باستخدام القدر نفسه من الموارد أو تقليل المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات، وهو مقياس للعلاقة بين المدخلات والمخرجات بمتوسط حسابي بلغ (1.07) وبانحراف معياري (0.25). كما يشير انخفاض نسب الانحراف المعياري على تجانس آراء أفراد عينة الدراسة، ويشير إنخفاض المتوسطات الحسابية إلى عدم إدراك الأقسام التشغيلية لمفهوم التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

كما بلغ المجموع الكلي للفقرات التي تقيس مدى إدراك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي للأقسام التشغيلية(1.15) وهو متوسط حسابي ضعيف جداً، وللكشف عن الدلالة الإحصائية تم تطبيق اختبار (t-test) جدول (7) يوضح ذلك.

جدول (7)

نتائج اختبار (One Sample t-test) للكشف عن مدى إدراك الاقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
مدى إدراك الاقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم التدقيق التشغيلي .	70	**1.15**	**0.17**	69	55.033	0.000

يظهر من الجدول (7) أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت (1.15) وهي أقل من قيمة المتوسط في أداة القياس (3) وأن قيمة (t) بلغت (55.033) وبدلالة إحصائية بلغت (0.000) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α = 0.05)، مما يدل وبدلالة إحصائية على عدم

إدراك الأقسام التشغيلية لمفهوم التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

نتائج اختبار الفرضية الأولى:

وبناء على ما سبق تم نفي هذه الفرضية بناءً على إجابات أفراد العينة لفئة المدققين الداخليين عن أسئلة الاستبانة كما يظهر في الجدول (3) والذي يظهر الاتجاهات الايجابية لأفراد العينة بشكل عام وبمتوسط (3.83) وإنحراف معياري (27 .0)، حيث أكد أفراد فئة العينة (المدققين الداخليين) أن التدقيق التشغيلي عبارة عملية منظمة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية الخاصة بالشركة وتقييم هذه الأدلة بالنسبة للأهداف المحددة، كما أكدوا أن التدقيق التشغيلي يركز على الحاضر والمستقبل من خلال فحص شامل لفاعلية وكفاءة جميع أوجه النشاط بما في ذلك الأهداف والخطط، والإجراءات، ووسائل وأساليب الرقابة والقرارات التشغيلية والإدارية، ومن ثم التقرير إلى الأشخاص الملائمين عن نتائج التقييم. كما أكد أفراد العينة لهذه الفئة فهمهم لعناصر التدقيق التشغيلي والمتمثلة بالكفاءة والفاعلية والاقتصاد.

ويرى الباحث أن هذا بدوره يدعم أن مفهوم التدقيق التشغيلي جاء كتطور لمفهوم التدقيق الداخلي ليشمل بذلك النواحي النوعية أو التشغيلية بالإضافة إلى النواحي المحاسبية والمالية التقليدية ومتماشياً مع التطورات التكنولوجية السريعة والمتلاحقة في كافة المجالات، ومع ظهور الآلات الحديثة والمتطورة وما تبعه من تعقيد للعملية الصناعية سواءً في الإنتاج أو التسويق أو الخدمات. بالإضافة إلى تأكيد أن التدقيق التشغيلي تدقيق بالمعنى العلمي يتم توجيهه إلى داخل العمليات والأنشطة في الشركة، وأن له إجراءاته وخطواته الخاصة به.

كما تم قبول هذه الفرضية بناءً على إجابات أفراد العينة لفئة الأقسام التشغيلية عن أسئلة الاستبانة، كما يظهر في الجدول (7) والذي يظهر الاتجاهات السلبية لأفراد العينة بشكل عام وبمتوسط (1.15) وانحراف معياري (0.17) ، حيث أكد أفراد العينة لهذه الفئة (الأقسام التشغيلية) أن هذا المفهوم يتعلق بتقييم أرصدة الحسابات المالية، وحماية أصول الشركة من الضياع والسرقة، والتدقيق على الالتزام بالقوانين و الأمور المالية فقط.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد إدراك لدى المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي، ويتوزع عنها:

أ. لا يوجد إدراك لدى المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي.

- **التحليل الإحصائي لمدى إدراك المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي.**

بغرض التحقق من صحة الفرضية الثانية والتي تنص على " لا يوجد إدراك لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي بالنسبة للمدققين الداخليين" تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، جدول (8).

جدول (8)

التحليل الإحصائي لقياس مدى إدراك المدققين الداخليين والاقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي .

الرقم	الفقرة	المدققين الداخليين			الأقسام التشغيلية		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1	تقوم عملية التدقيق التشغيلي على مساعدة الأقسام أو الأنشطة أو الشركة محل التدقيق التشغيلي على تحديد	3.66	1.28	متوسطة	1.05	0.23	ضعيفة جداً

	فرص القضاء على الهدر وعدم الكفاءة (ما يسمى بتخفيض التكلفة).						
2	يقوم التدقيق التشغيلي بمساعدة القسم أو النشاط أو المنظمة محل التدقيق التشغيلي في تعرف مشكلات التشغيل في وقت مبكر قبل استفحالها، وتحديد الأسباب المرتبطة بها والبدائل الخاصة بإجراء التحسينات.	3.51	1.30	متوسطة	1.37	0.56	ضعيفة جداً
3	يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو المنظمة محل التدقيق التشغيلي في تحقيق رغبات الإدارة في زيادة الإيرادات وزيادة الإنتاج والتخصيص الأمثل للموارد.	3.4	1.29	متوسطة	1.40	0.59	ضعيفة جداً
4	يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو المنظمة محل التدقيق التشغيلي في تحديد أهداف وغايات وسياسات وإجراءات والمتطلبات القانونية في المنظمة غير المعرفة.	3.56	1.26	متوسطة	1.44	0.58	ضعيفة جداً
5	يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو المنظمة محل التدقيق التشغيلي على تحديد معايير تحقيق أهداف وغايات المنظمة. كالقيام بالتوضيح لهم المستوى المطلوب انجازه لهدف معين.	3.83	1.01	عالية	1.31	0.52	ضعيفة جداً
6	يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق التشغيلي بتقييم مستقل وحيادي للعمليات التشغيلية.	4.01	0.87	عالية	1.32	0.47	ضعيفة جداً
7	يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو المنظمة محل التدقيق بتوفير قنوات اتصال إضافية بين مستويات الأعمال والإدارة العليا.	3.8	1.02	عالية	1.10	0.30	ضعيفة جداً
8	يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق بتقييم نظم المعلومات والرقابة الإدارية.	3.98	0.98	عالية	1.17	0.41	ضعيفة جداً
	الأداة ككل	**3.68**	**0.97**	**عالية**	**1.27**	**0.23**	**ضعيفة جداً**

يبين الجدول (8) أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة(المدققين الداخليين) كانت بشكل عام إيجابية على جميع فقرات الفرضية الثانية، حيث بينت المتوسطات الحسابية لأجوبة فقرات الفرضية كانت أعلى من (3) وهي قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس التي تمثل العلامة الوسطى من مقياس ليكرت الخماسي، وحصلت الفقرة رقم (6) والتي تنص على أنه يساعد

التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق التشغيلي بتقييم مستقل وحيادي للعمليات التشغيلية" على أعلى متوسط حسابي بلغ (01. 4) وبانحراف معياري (0.87)، ثم تلتها الفقرة رقم (8) والتي تنص على أنه يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق بتقييم نظم المعلومات والرقابة الإدارية. بمتوسط حسابي بلغ (3.68) وبانحراف معياري (0.97) ، ثم تلتها الفقرة رقم (5) والتي تنص على أنه يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق التشغيلي بتحديد معايير تحقيق أهداف وغايات الشركة بمتوسط حسابي بلغ (3.83) وبانحراف معياري (1.01) . كما يشير تفاوت نسبة الانحراف المعياري على تشتت آراء أفراد عينة الدراسة تاره وتجانسهم تاره أخرى، ويرتبط مدى إدراك المدققين الداخليين لأهمية التدقيق التشغيلي إلى حصول هؤلاء المدققين على درجات جامعية عليا، و حصولهم على شهادات مهنية (CIA)، حيث كانت النسبه المئوية للدرجات الجامعية (66.7%)، وحصلت الشهادة المهنية (CIA) على نسبة مئوية بلغت (53.3%).

كما بلغ المجموع الكلي للفقرات التي تقيس مدى إدراك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي للمدققين الداخليين (3.68) وهو متوسط حسابي عال، وللكشف عن الدلالة الإحصائية تم تطبيق اختبار (t-test) جدول (9) يوضح ذلك.

جدول (9)

نتائج اختبار (One Sample t-test) للكشف عن لمدى إدراك المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
مدى إدراك المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي	70	**3.68**	**0.97**	69	29.208	0.000

يظهر من الجدول (9) أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت (3.68) وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي (3) لأداة القياس وأن قيمة (t) بلغت (44.686) وبدلالـــة إحـــصائية بلغت (0.00) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α = 0.05)، مما يـــدل وبدلالـــة إحصائية على إدراك المدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامـــة الأردنيـــة لأهمية التدقيق التشغيلي.

ب-لا يوجد إدراك لدى الاقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي .

- **التحليل الإحصائي لمدى إدراك الاقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي .**

بغرض التحقق من صحة الفرضية الثانية والتي تنص على " لا يوجـــد إدراك لـــدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي بالنسبة للأقسام التشغيلية" تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، جدول (8) يوضح ذلك.

يبين الجدول (8) أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة (الأقسام التشغيلية) كانت بشكل عام سلبية على جميع فقرات الفرضية الثانية، حيث بينت المتوسطات الحسابية لأجوبـــة فقـــرات الفرضية كانت أقل من (3) وهي قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس التي تمثل العلامة الوسطى من مقياس ليكرت الخماسي، وحصلت الفقرة رقم (1) والتي تنص على أنـــه تقـــوم عمليـــة التدقيق التشغيلي على مساعدة الأقسام أو الأنشطة أو الشركة محل التدقيق التـــشغيلي علـــى تحديد فرص القضاء على الهدر وعدم الكفاءة (ما يسمى بتخفيض التكلفة)" على أدنى متوسط حسابي بلغ (1 .05) وبانحراف معياري (0.23)، ثم تلتها الفقرة رقم (7) والتي تنص علـــى

انه يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو المنظمة محل التدقيق بتوفير قنوات إتصال إضافية بين مستويات الأعمال والإدارة العليا بمتوسط حسابي بلغ (1.10) وبانحراف معياري (0.41) ، ثم تلتها الفقرة رقم (8) والتي تنص على أنه يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق بتقييم نظم المعلومات والرقابة الإدارية. بمتوسط حسابي بلغ (1.179 وبانحراف معياري (0.23) . كما يشير انخفاض نسبة الانحراف المعياري على تشتت آراء أفراد عينة الدراسة حول إدراك الأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي.

كما بلغ المجموع الكلي للفقرات التي تقيس مدى إدراك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي للمدققين الداخليين (1.27) وهو متوسط حسابي ضعيف جداً، وللكشف عن الدلالة الإحصائية تم تطبيق اختبار (t-test) جدول (11) يوضح ذلك.

جدول (11)

نتائج اختبار (One Sample t-test) للكشف عن مدى إدراك الاقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
مدى إدراك الأقسام التشغيلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية التدقيق التشغيلي .	70	**1.27**	**0.23**	69	45.829	0.000

يظهر من الجدول (11) أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 1.27 وهي أقل من قيمة المتوسط في أداة القياس (3) أن قيمة (t) بلغت (45.829) وبدلالة إحصائية بلغت (0.00) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، مما يدل وبدلالة إحصائية على عدم

إدراك الأقسام التشغيلية لأهمية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

نتائج إختبار الفرضية الثانية:

وبناءً على ما سبق فقد تم نفي هذه الفرضية بناءً على إجابات أفراد العينة عن أسئلة الاستبانة كما يظهر في الجدول (9) والذي يظهر الاتجاهات الايجابية لأفراد العينة بشكل عام وبمتوسط (3.68) وانحراف معياري (0.97)، حيث أكد أفراد العينة لفئة المدققين الداخليين على أن عملية التدقيق التشغيلي تساعد الأقسام أو الأنشطة أو الشركة على تحديد فرص القضاء على الهدر وعدم الكفاءة (تخفيض التكلفة)، وتعرف المشكلات التشغيلية في وقت مبكر قبل استفحالها وتحديد الأسباب المرتبطة بها، وتحقيق رغبات الإدارة في زيادة الإيرادات وزيادة الإنتاج والتخصيص الأمثل للموارد، وتحديد أهداف وغايات وسياسات الشركة غير المحددة.

ويرى الباحث أن هذا بدوره يؤكد أنه في ظل كبر حجم الشركات وفي ظل الحاجة إلى الانضباط داخل الشركة والظروف الاقتصادية ومحدودية الموارد، أصبحت الحاجة ملحة إلى الاهتمام بالعديد من الأمور التنظيمية لمواجهة هذه التطورات، كما أصبحت العديد من الشركات أكثر من أي وقت مضى، تبحث عن الفرص لتحسين الكفاءة والفاعلية لتحقيق أهدافها، من خلال مساعدة الشركة في التخصيص الأمثل لموارده، ومساعدتها في تعرف المشكلات والقصور والأخطاء في وقت مبكر قبل استفحالها واقتراح وسائل التصحيح الملائمة لها، ومساعدتها في تخفيض التكلفة، و تحديد فرص زيادة الإيرادات وبالتالي تحسين الدخل و تعظيم الأرباح. مما يحقق للشركة المزيد من التقدم والنجاح والتميز والارتقاء إلى مصاف الشركات العالمية.

كما تم قبول هذه الفرضية بناءً على إجابات أفراد العينة لفئة الأقسام التشغيلية عن أسئلة الاستبانة كما يظهر في الجدول (11) والذي يظهر الاتجاهات السلبية لأفراد العينة بشكل عام وبمتوسط (1.27) وانحراف معياري (0.23)، حيث أكد أفراد العينة لفئة الدراسات على أن جزء كبير من مهام التدقيق التشغيلي يمكن أن تنجز من قبل أقسام ودوائر أخرى مثل: قسم الرقابة على الجودة وقسم الرقابة على النوعية.

الفرضية الرئيسية الثالثة: لا يتم تطبيق التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر كل من المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية.

أ. لا يتم تطبيق التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين.

بغرض التحقق من صحة الفرضية الثالثة تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات التي تقيس مدى تطبيق التدقيق التشغيلي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين، جدول (12) يوضح ذلك.

جدول (12)

التحليل الإحصائي لقياس مدى تطبيق التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر كل من المدققين الداخليين والاقسام التشغيلية.

الرقم	الفقرة	المدققين الداخليين			الأقسام التشغيلية		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1	يقوم التدقيق التشغيلي بتقييم أهداف الشركة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي	2.13	0.79	ضعيفة	1.37	0.54	ضعيفة جداً
2	يقوم التدقيق التشغيلي بتقييم النشاط المحاسبي والمالي للشركة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.	2.15	0.70	ضعيفة	1.24	0.46	ضعيفة جداً
3	يعمل التدقيق التشغيلي على تقييم وفحص طرق ووسائل التشغيل للمنظمة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي. كآلات والمعدات.	1.53	0.92	ضعيفة جداً	1.57	0.69	ضعيفة جداً
4	يقيم التدقيق التشغيلي نشاط التسويق للمنظمة محل التدقيق	1.63	0.91	ضعيفة	1.38	0.54	ضعيفة

	التشغيلي.			جداً			جداً
5	يهدف التدقيق التشغيلي لتقييم نشاط الرقابة على الجودة للشركة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.	1.81	1.06	ضعيفة جداً	1.37	0.64	ضعيفة جداً
6	يهدف التدقيق التشغيلي لتقييم نشاط الأفراد للمنظمة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي. والتحقق من التزام الموظفين بالسياسات والقرارات التشغيلية .	1.73	0.79	ضعيفة جداً	1.41	0.54	ضعيفة جداً
7	يعمل التدقيق التشغيلي على تقييم أنشطة الإنتاج للشركة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.	1.30	1.11	ضعيفة جداً	1.07	0.25	ضعيفة جداً
8	يهدف التدقيق التشغيلي لتقييم أنشطة الصيانة للشركة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.	1.81	0.79	ضعيفة جداً	1.27	1.09	ضعيفة جداً
9	يقوم التدقيق التشغيلي بتقييم الأنشطة الخاصة بمعالجة التالف والعادم للمنظمة محل التدقيق التشغيلي.	1.90	1.0	ضعيفة جداً	1.74	1.09	ضعيفة جداً
10	يهدف التدقيق التشغيلي لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الإدارية وتقويم تطبيق هذه الأنظمة في الشركة محل التدقيق التشغيلي .	2.23	0.67	ضعيفة	1.18	0.42	ضعيفة جداً
11	يهدف التدقيق التشغيلي للتحقق من العمليات والبرامج للتأكد من أنها تنسجم مع الأهداف الموضوعة والقوانين والأنظمة في القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي .	1.75	1.03	ضعيفة جداً	1.32	0.47	ضعيفة جداً
	يقوم التدقيق التشغيلي في شركتكم بالتحقق من مدى قيام المنظمة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي بالمحافظة على الموارد الاقتصادية، مثل:						
1−12	التحقق من إتباع الشركة أو الأقسام محل التدقيق التشغيلي لأساليب مشتريات جيدة	1.93	0.70	ضعيفة جداً	1.27	0.50	ضعيفة جداً
2−12	التحقق من مدى وجود موظفين يقومون بأداء وظائفهم الأساسية بشكل جيد في الأنشطة أو الأقسام محل التدقيق التشغيلي	1.71	0.88	ضعيفة جداً	1.28	0.45	ضعيفة جداً
3−12	التحقق من مدى السماح بوجود مواد زائدة عن الحاجة في الأقسام محل التدقيق التشغيلي	1.76	0.88	ضعيفة جداً	1.17	0.37	ضعيفة جداً
4−12	التحقق من مدى استخدام المنظمة أو الأقسام محل التدقيق التشغيلي لمعدات غالية الثمن أكثر من الحاجة	2.0	0.88	ضعيفة	1.22	0.61	ضعيفة جداً
5−12	التحقق من عدم إهدار القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي للموارد	2.01	1.01	ضعيفة	1.21	0.41	ضعيفة جداً
	يعتبر التدقيق التشغيلي في شركتكم وسيلة للتحقق من مدى قيام المنظمة بمسئولياتها بأقل جهد مبذول مع الحفاظ على مستوى معين من الجودة، مثل:						
1−13	التحقق من مدى الاستخدام غير الملائم في المنظمة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي للإجراءات التشغيلية اليدوية أو الالكترونية.	2.26	0.97	ضعيفة	1.22	0.42	ضعيفة جداً

13-2	التحقق من مدى وجود خطوات عمل غير ضرورية في القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي	2.08	1.09	ضعيفة	1.51	0.58	ضعيفة جداً
13-3	التحقق من مدى وجود ازدواجية بالجهد في القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.	1.90	0.83	ضعيفة جداً	1.15	0.40	ضعيفة جداً
	يعتبر التدقيق التشغيلي وسيلة للتحقق من مدى قيام المنظمة بتحقيق أهدافها المحددة مسبقا، مثل:						
14-1	تقييم النظام التخطيطي /قسم التخطيط فيما يتعلق بتحديد الأهداف والغايات والخطط المفصلة لجميع الأقسام.	1.81	0.67	ضعيفة جداً	1.17	0.37	ضعيفة جداً
14-2	التحقق من النتائج المحققة للأهداف المحددة	2.21	1.05	ضعيفة	1.37	0.59	ضعيفة جداً
14-3	التحقق من العوامل التي تعوق الأداء	2.41	1.01	ضعيفة	1.31	0.49	ضعيفة جداً
الأداة ككل		**1.91**	**0.36**	**ضعيفة جداً**	**1.31**	**0.17**	**ضعيفة جداً**

يبين الجدول (12) أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة (المدققين الداخليين) كانت سلبية بشكل عام على جميع فقرات الفرضية الثالثة، حيث بينت المتوسطات الحسابية لأجوبة فقرات الفرضية كانت أقل من (3) وهي قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس التي تمثل العلامة الوسطى من مقياس ليكرت الخماسي، وحصلت الفقرة رقم (7) والتي تنص على" يعمل التدقيق التشغيلي على تقييم أنشطة الإنتاج للشركة أو القسم او النشاط محل التدقيق التشغيلي" على أدنى متوسط حسابي بلغ (30. 1) وبانحراف معياري (1.11)، ثم تلتها الفقرة رقم (3) والتي تنص على أنه" يعمل التدقيق التشغيلي على تقييم وفحص طرق ووسائل التشغيل للشركة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي" بمتوسط حسابي بلغ (1.53) وبانحراف معياري (0.92) ، ثم تلتها الفقرة رقم (4) والتي تنص على انه يقيم التدقيق التشغيلي نشاط التسويق للشركة محل التدقيق التشغيلي بمتوسط حسابي بلغ (1.63) وبانحراف معياري (0.91) . كما

يشير تفاوت نسبة الانحراف المعياري على تشتت آراء أفراد عينة الدراسة تارة وتجانسهم تارةً أخرى.

كما بلغ المجموع الكلي للفقرات التي تقيس مدى تطبيق التدقيق التشغيلي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين (1.91) وهو متوسط حسابي منخفض، وللكشف عن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية تم تطبيق اختبار (t-test) جدول (13) يوضح ذلك.

جدول (13)

نتائج اختبار (One Sample t-test) للكشف عن مدى تطبيق التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
مدى تطبيق التدقيق التشغيلي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين	60	1.91	0.36	59	40.376	0.000

يظهر من الجدول (13) أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت (1.91) وهي قيمة اقل من قيمة المتوسط الحسابي (3) لأداة القياس وأن قيمة (t) بلغت (40.376) وبدلالة إحصائية بلغت (0.000) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، مما يدل وبدلالة إحصائية على عدم تطبيق المدققين الداخليين للتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين.

ب. لا يتم تطبيق التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأقسام التشغيلية.

بغرض التحقق من صحة الفرضية الثالثــة تــم إســتخراج المتوســطات الحــسابية والإنحرافات المعيارية للفقرات التي تقيس مدى تطبيق التــدقيق التــشغيلي لــدى الــشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأقسام الفنية، جدول (12) يوضح ذلك.

يبين الجدول (12) أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة (الأقسام التشغيلية) كانت بشكل عام سلبية على جميع فقرات الفرضية الثالثة، حيث بينت المتوسطات الحسابية لأجوبة فقرات الفرضية كانت اقل من (3) وهي قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس التي تمثل العلامة الوسطى من مقياس ليكرت الخماسي، وحصلت الفقرة رقم (7) والتي تنص على أنه يعمــل التــدقيق التشغيلي على تقييم أنشطة الإنتاج للشركة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي على أدنى متوسط حسابي بلغ (07. 1) وبانحراف معياري (0.25)، ثم تلتها الفقرة رقــم (10) والتــي تنص على يهدف التدقيق التشغيلي لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الإدارية وتقويم تطبيــق هــذه الأنظمة في الشركة محل التدقيق التشغيلي وبمتوسط حسابي بلغ (18. 1) وبانحراف معياري (0.42) ، ثم تلتها الفقرة رقم (2) والتي تنص على أنه يعمل التدقيق التشغيلي لتقييم النــشاط المحاسبي والمالي للشركة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.وبمتوسط حــسابي بلــغ (24. 1) وبإنحراف معياري (0.46) . كما يشير انخفاض نسبة الانحراف المعياري علــى تشتت آراء أفراد عينة الدراسة في تطبيقهم للتدقيق التشغيلي.

كما بلغ المجموع الكلي للفقرات التي تقيس مدى تطبيــق التــدقيق التــشغيلي لــدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأقسام التشغيلية (1.31) وهــو متوسط حسابي منخفض، وللكشف عن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية تم تطبيق اختبار (t-test) جدول (15) يوضح ذلك.

جدول (15)

نتائج اختبار (One Sample t-test) للكشف عن مدى تطبيق التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأقسام التشغيلية

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
مدى تطبيق التدقيق التشغيلي لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأقسام التشغيلية	70	1.31	0.17	69	62.277	0.000

يظهر من الجدول (15) أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت (1.31) وهي قيمة أقل من قيمة المتوسط الحسابي (3) لأداة القياس و أن قيمة (t) بلغت (62.277) وبدلالة إحصائية بلغت (0.000) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α = 0.05)، مما يدل وبدلالة إحصائية على عدم تطبيق التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأقسام التشغيلية.

نتائج اختبار الفرضية الثالثة :

يتبين مما سبق أنه تم قبول الفرضية لأفراد عينة الدراسة بمختلف فئاتهم (المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية)، من خلال الأسئلة التي تمت الإجابة عنها من قبل أفراد العينة لكل فئة، والتي أظهرت الاتجاهات السلبية لأفراد العينة بشكل عام وبمتوسط بلغ (1.91) وبانحراف معياري (0.36) للمدققين الداخليين كما يظهر في الجدول (13)، و بمتوسط بلغ (1.31) وبانحراف معياري (0.17) للأقسام التشغيلية والجدول (15) يظهر ذلك.

حيث تبين أنه لا يتم تقييم مختلف الأنشطة والمجالات التشغيلية مثل: الأهداف والخطط والهيكل التنظيمي، وطرق ووسائل التشغيل، وأنشطة الشراء والتخزين، ونشاط التسويق، ونشاط الرقابة على الجودة، ونشاط الأفراد، وأنشطة الإنتاج والصيانة، والأنشطة الخاصة

بمعالجة التالف والعادم. بالإضافة إلى عدم القيام بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالشكل المطلوب.

يرى الباحث استناداً إلى ما سبق أن عدم تطبيق التدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية يؤكد ضرورة عدم توافر المقومات اللازمة لتمكين هذه الشركات من القيام بعملية التدقيق التشغيلي ، مما يضيع على هذه الشركات الفرصة للاستفادة من الخدمات التي يمكن أن يقدمها هذا النوع من التدقيق والمتمثلة بزيادة أرباح وتقليل تكاليف الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الفرضية الرئيسية الرابعة: لا تتوفر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بعملية التدقيق التشغيلي من وجهة نظر كل من المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية، ويتفرع عنها:

أ. لا تتوافر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بالتدقيق التشغيلي من وجهة نظر المدققين الداخليين.

أولاً: المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للفقرات التي تقيس مدى توافر المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين.

بغرض التحقق من صحة الفرضية الرابعة تم استخراج المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للفقرات التي تقيس مدى توافر المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين، جدول (16) يوضح ذلك.

جدول (16)

التحليل الإحصائي لقياس مدى توفر المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر كل من المدققين الداخليين والاقسام التشغيلية

الرقم	الفقرة	المدققين الداخليين			الأقسام التشغيلية		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1	يعتبر المدقق الداخلي مؤهلاً للقيام بعملية التدقيق التشغيلي في شركتكم.	1.31	0.59	ضعيفة جداً	1.24	0.43	ضعيفة جداً
2	يحتاج المدقق الداخلي في شركتكم إلى ترخيص بالمزاولة أو الحصول على لقب للتأهل ليصبح مدققاً تشغيليا.	1.15	0.36	ضعيفة جداً	1.24	0.46	ضعيفة جداً
3	يخضع المدقق الداخلي في ممارسة عملية التدقيق التشغيلي لمعايير أداء مهني متعارف عليها سواء محلية أو دولية مثل معايير التدقيق الدولي الداخلية، أو معايير التدقيق الحكومية.	1.13	0.34	ضعيفة جداً	1.25	0.44	ضعيفة جداً
4	لدى المدقق الداخلي المعرفة الكافية بتفاصيل العمليات والأنشطة التشغيلية التي يقوم بتدقيقها في شركتكم.	1.16	0.45	ضعيفة جداً	1.14	0.35	ضعيفة جداً
5	يتمتع المدققين الداخليين كأفراد بالمعرفة والمهارة الأساسية في حقل المحاسبة والإدارة والتحليل المالي لممارسة عملية التدقيق التشغيلي	2.33	0.68	ضعيفة	1.25	0.44	ضعيفة جداً
6	يتمتع المدققين الداخليين كأفراد بالمعرفة والمهارة الأساسية بالنواحي الإحصائية والهندسية والقانونية والسلوكية والصناعية لممارسة عملية التدقيق التشغيلي.	1.16	0.45	ضعيفة جداً	1.25	0.44	ضعيفة جداً
7	يمتلك المدقق الداخلي في شركتكم المعرفة بأنظمة الرقابة الإدارية والعوامل السلوكية المؤثرة في الأداء، وطرق تخصيص الموارد، ونظم الرقابة على الجودة، والعوامل المؤثرة على الإنتاجية لممارسة عملية التدقيق التشغيلي.	2.66	1.14	ضعيفة	1.30	0.46	ضعيفة جداً
8	يقوم المدقق الداخلي بتطوير وتطبيق برامج معينة لضمان جودة ونوعية أنشطة التدقيق التشغيلي في شركتكم	2.71	0.94	ضعيفة	1.21	0.41	ضعيفة جداً
9	يتم تدريب المدقق الداخلي خارج الشركة وحضوره دورات مهنية وأكاديمية للقيام بعملية التدقيق التشغيلي.	1.11	0.37	ضعيفة جداً	1.18	0.39	ضعيفة جداً
10	يتم تدريب المدقق الداخلي داخل المنظمة للقيام بعملية التدقيق التشغيلي.	1.30	0.53	ضعيفة جداً	1.21	0.41	ضعيفة جداً
11	يقوم المدقق الداخلي باستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية عند القيام بعملية التدقيق التشغيلي في شركتكم.	1.63	0.63	ضعيفة جداً	1.15	0.36	ضعيفة جداً
12	يرتبط المدقق الداخلي بمجلس الإدارة أو رئيس مجلس الإدارة ومن الضروري أن يكون قادراً على التعامل بشكل متكافئ مع مديري إدارات التشغيل محل التدقيق وليس تابعاً لهم عند	2.06	0.77	ضعيفة	1.27	0.53	ضعيفة جداً

	ممارسة عملية التدقيق التشغيلي.						
13	يتمتع المدقق الداخلي بالمقدرة على التفكير مثل المدير ولديه القدرة على أن يحقق أهداف الإدارة عند ممارسة عملية التدقيق التشغيلي	2.28	0.80	ضعيفة	1.30	0.49	ضعيفة جداً
الأداة ككل		**1.69**	**0.26**	**ضعيفة جداً**	**1.23**	**0.23**	**ضعيفة جداً**

يبين الجدول (16) أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة كانت سلبية بشكل عام على جميع فقرات الفرضية الرابعة، حيث بينت المتوسطات الحسابية لأجوبة فقرات الفرضية كانت أقل من (3) وهي قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس التي تمثل العلامة الوسطى من مقياس ليكرت الخماسي، وحصلت الفقرة رقم (9) والتي تنص على أنه يتم تدريب المدقق الداخلي خارج المنظمة للقيام بعملية التدقيق التشغيلي" على أقل متوسط حسابي بلغ (1.11) وبانحراف معياري (0.37)، ثم تلتها الفقرة رقم (2) والتي تنص على أنه يحتاج المدقق الداخلي إلى ترخيص بالمزاولة أو الحصول على لقب للتأهل ليصبح مدققاً تشغيلياً بمتوسط حسابي بلغ (1.15) وبانحراف معياري (0.36)، ثم تلتها الفقرة رقم (4) والتي تنص على لدى المدقق الداخلي المعرفة الكافية بتفاصيل العمليات والأنشطة التشغيلية التي يقوم بتدقيقها في شركتكم.بمتوسط حسابي بلغ (1.16) وبانحراف معياري (0.45). كما يشير انخفاض نسبة الانحراف المعياري على تشتت آراء أفراد عينة الدراسة لمدى توفر المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين.

كما بلغ المجموع الكلي للفقرات التي تقيس مدى توفر المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من

وجهة نظر المدققين الداخليين (1.69) وهو متوسط حسابي منخفض، وللكشف عن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية تم تطبيق اختبار (t-test) جدول (17) يوضح ذلك.

جدول (17)

نتائج اختبار (One Sample t-test) للكشف عن مدى توفر المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
مدى توفر المقومات الأساسية للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين	60	1.69	0.26	59	49.914	0.000

يظهر من الجدول (17) أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت (1.69) وهي قيمة اقل من قيمة المتوسط الحسابي (3) لأداة القياس و أن قيمة (t) بلغت (49.914) وبدلالة إحصائية بلغت (0.00) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، مما يدل وبدلالة إحصائية على عدم توافر المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية للقيام بعملية التدقيق التشغيلي من وجهة نظر المدققين الداخليين.

- **ثانياً: التكرارات والنسب المئوية للأسئلة المفتوحة.**

السؤال: هل يحتاج المدقق الداخلي إلى تدريب من نوع معين للقيام بعملية التدقيق التشغيلي (نعم، لا)، إذا كان الجواب نعم الرجاء اقتراح مجالات التدريب.

جدول رقم (18)

التكرارات والنسب المئوية للسؤال " هل يحتاج المدقق الداخلي إلى تدريب من نوع معين للقيام بعملية التدقيق التشغيلي (نعم، لا)، إذ كان الجواب السؤال نعم الرجاء اقترح مجالات التدريب "

السؤال	الإجابة	الاقتراح المقدم من المدققين الداخليين في الشركات الصناعية الاردنية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار (الكلي)	النسبة المئوية (الكلي)
هل يحتاج	لا				18	%30.0

المدقق الداخلي إلى تدريب من نوع معين للقيام بعملية التدقيق التشغيلي (نعم، لا)، إذا كان الجواب السؤال نعم الرجاء اقترح مجالات التدريب	نعم	يحتاج المدقق الداخلي إلى تدريب في الأقسام التي يقوم بتدقيقها (تدريب حسب نوع الصناعة)، أي تدريب المدقق الداخلي وتعليمه على كافة نشاطات الشركة وكيفية الترابط والتكامل بين هذه الأنشطة لفهم العمليات التشغيلية في المنظمة وذلك من خلال تدوير المدقق الداخلي على هذه الأقسام لفترة محددة	11	%18.3	42	%70.0
		يحتاج المدقق الداخلي إلى تدريب على النواحي التشغيلية والاقتصادية والتعرف على الممارسات والمعايير الحديثة في مجال التدقيق الداخلي الحديث	7	%11.7		
		تدريب حسب طبيعة الشركة والمنتج الذي تقدمه الشركة، والحصول على دورات للتعرف على الأمور والتفاصيل الفنية والتعرف على دورة حياة المنتج من البداية وكيفية الحصول على المواد الأولية الى مرحلة الإنتاج وما تحتاجه من موارد مادية وماكنات وموارد بشرية إلى أشكال المنتج النهائي وصولا الى التعرف على شبكات التوزيع وبيع المنتج	7	%11.7		
		يحتاج المدقق الداخلي إلى التعرف على معايير الجودة المحلية والعالمية للمنتج المصنوع في الشركة. وكذلك معرفة الحسابات المعيارية وأنظمة التكاليف.	8	%13.3		
		المعرفة بطبيعة الصناعة وما تتميز به لمتابعة عمليات الشراء والمستودعات وضمان استخدام المواد بالشكل الملائم	9	%15.0		

يظهر من الجدول (18) أن أغلب أفراد عينة الدراسة يرون أن المدقق الداخلي بحاجة إلى تدريب ولأسباب تمثلت بما يأتي:

– يحتاج المدقق الداخلي إلى تدريب في الأقسام التي يقوم بتدقيقها (تدريب حسب نوع الصناعة)، أي تدريب المدقق الداخلي وتعليمه على كافة نشاطات الشركة وكيفية الترابط والتكامل بين هذه الأنشطة لفهم العمليات التشغيلية في الشركة وذلك من خلال تدوير المدقق الداخلي على هذه الأقسام لفترة محددة، وبنسبة مئوية بلغت (18.3%).

- يحتاج المدقق الداخلي إلى تدريب على النواحي التشغيلية والاقتصادية وتعرف الممارسات والمعايير الحديثة في مجال التدقيق الداخلي الحديث، وبنسبة مئوية بلغت (11.7%).

- تدريب حسب طبيعة الشركة والمنتج الذي تقدمه الشركة، وأخذ دورات لتعرف الأمور والتفاصيل الفنية وتعرف دورة حياة المنتج من البدايه وكيفية الحصول على المواد الأولية إلى مرحلة الإنتاج وما تحتاجه من موارد مادية وماكنات وموارد بشرية إلى أشكال المنتج النهائي وصولا إلى التعرف على شبكات التوزيع وبيع المنتج، وبنسبة مئوية بلغت (11.7%).

- يحتاج المدقق الداخلي إلى تعرف معايير الجودة المحلية والعالمية للمنتج المصنوع في المنظمة. وكذلك معرفة الحسابات المعيارية وأنظمة التكاليف، وبنسبة مئوية بلغت (13.3%).

- المعرفة بطبيعة الصناعة وما تتميز به لمتابعة عمليات الشراء والمستودعات وضمان استخدام المواد بالشكل الملائم، وبنسبة مئوية بلغت (15.0%).

ب. لا تتوافر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بالتدقيق التشغيلي من وجهة نظر الأقسام التشغيلية.

بغرض التحقق من صحة الفرضية الرابعة تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات التي تقيس مدى توافر المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأقسام التشغيلية، جدول (16) يوضح ذلك.

يبين الجدول (16) إن اتجاهات أفراد عينة الدراسة (الأقسام التشغيلية) كانت بشكل عام سلبية على جميع فقرات الفرضية الرابعة، حيث بينت المتوسطات الحسابية لأجوبة فقرات الفرضية كانت اقل من (3) وهي قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس التي تمثل العلامة الوسطى من مقياس ليكرت الخماسي، وحصلت الفقرة رقم (4) والتي تنص على أنه لدى المدقق الداخلي المعرفة الكافية بتفاصيل العمليات والأنشطة التشغيلية التي يقوم بتدقيقها في شركتكم على أدنى متوسط حسابي بلغ (1.14) وبانحراف معياري (0.35)، ثم تلتها الفقرة رقم (9) والتي تنص على أنه يتم تدريب المدقق الداخلي خارج الشركة للقيام بعملية التدقيق التشغيلي بمتوسط حسابي بلغ (1.18) وبانحراف معياري (0.39) ، ثم تلتها الفقرة رقم (8) والتي تنص على يقوم المدقق الداخلي بتطوير وتطبيق برامج معينة لضمان جودة ونوعية أنشطة التدقيق التشغيلي في شركتكم بمتوسط حسابي بلغ (1.21) وبانحراف معياري (0.41) كما يشير انخفاض نسبة الانحراف المعياري على تشتت آراء أفراد عينة الدراسة لمدى توفر المقومات الأساسية للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأقسام التشغيلية.

كما بلغ المجموع الكلي للفقرات التي تقيس مدى توافر المقومات الأساسية للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأقسام التشغيلية (1.23) وهو متوسط حسابي ضعيف جداً، وللكشف عن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية تم تطبيق اختبار (t-test) جدول (20) يوضح ذلك.

جدول (20)

نتائج اختبار (One Sample t-test) للكشف عن مدى توفر المقومات الأساسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بالتدقيق التشغيلي من وجهة نظر الأقسام التشغيلية

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
مدى توفر المقومات الأساسية للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين	70	1.23	0.23	59	44.818	0.000

يظهر من الجدول (20) أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت (1.23) وهي قيمة أقل من قيمة المتوسط الحسابي (3) لأداة القياس و أن قيمة (t) بلغت (44.818) وبدلالة إحصائية بلغت (0.00) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، مما يدل وبدلالة إحصائية على عدم توافر المقومات الأساسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية للقيام بعملية التدقيق التشغيلي من وجهة نظر الأقسام التشغيلية.

نتائج اختبار الفرضية الرابعة:

بناء على ما سبق فقد تم قبول الفرضية لأفراد عينة الدراسة بمختلف فئاتهم (المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية)، من خلال الأسئلة التي تمت الإجابة عنها من قبل أفراد العينة لكل فئة، والتي أظهرت الاتجاهات السلبية لأفراد العينة بشكل عام وبمتوسط بلغ (1.69) وبانحراف معياري (0.26) للمدققين الداخليين كما يظهر في الجدول (17) ، و بمتوسط بلغ (1.23) وبانحراف معياري (0.23) للأقسام التشغيلية والجدول (20) يظهر ذلك.

حيث توافقت آراء عينة الدراسة مع الفرضية في عدم توافر المقومات الأساسية الخاصة بالمدقق الداخلي للقيام بعملية التدقيق التشغيلي، وكانت النتيجة قبول الفرضية، حيث أكد أفراد

عينة الدراسة للفئتين أنه لا يتم تدريب المدققين الداخليين خارج الشركة، كما أنه لا يتم تدوير المدققين الداخليين على الأقسام التشغيلية المختلفة (التدريب الداخلي) لكي يمتلكوا المعرفة الكافية بتفاصيل العملية التشغيلية ليصبحوا قادرين على القيام بعملية التدقيق التشغيلي. وأكدوا أيضاً على أن المدققين الداخليين لا يمتلكون المعرفة والمهارة الأساسية بالنواحي الإحصائية والهندسية والقانونية والسلوكية والصناعية. وأكدوا عدم امتلاكهم أيضا للمعرفة الكافية بأنظمة الرقابة الإدارية والعوامل السلوكية المؤثرة في الأداء، وطرق تخصيص الموارد، ونظم الرقابة على الجودة، والعوامل المؤثرة على الإنتاجية، كما أكدوا أن المدققين الداخليين لا يتمتعوا بالمقدرة على التفكير كمدراء. وأكدوا أيضاً على أن المدقق الداخلي لا يحتاج إلى ترخيص بالمزاولة أو الحصول على لقب للتأهل ليصبح مدققا تشغيلياً. كما أشار أفراد عينة الدراسة إلى ضعف الكادر الوظيفي وعدم وجود عدد كاف من المدققين الداخليين المؤهلين للقيام بعملية التدقيق التشغيلي، وإلى عدم وجود الخبرة الكافية لدى المدققين الداخليين.

الفرضية الرئيسية الخامسة: لا تتوافر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية الخاصة بالشركة محل التدقيق التشغيلي للقيام بالتدقيق التشغيلي من وجهة نظر كل من المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية، ويتفرع عنها:

أ- لا تتوافر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية الخاصة بالشركة محل التدقيق التشغيلي للقيام بالتدقيق التشغيلي من وجهة نظر المدققين الداخليين.

أولاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات التي تقيس مدى توافر المقومات الأساسية الخاصة بالمنظمة للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين .

جدول (21)

التحليل الإحصائي لقياس مدى توافر المقومات الأساسية الخاصة بالشركة للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر كل من المدققين الداخليين والاقسام التشغيلية

الرقم	الفقرة	المدققين الداخليين			الأقسام التشغيلية		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1	هنالك نص واضح ومحدد في قانون الشركة أو الأنظمة والتعليمات سارية المفعول، تحدد بموجبه مفهوم التدقيق التشغيلي، ونطاقه، ومدى الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق التشغيلي.	1.11	0.32	ضعيفة جداً	1.31	0.49	ضعيفة جداً
2	هنالك وجود نظام للمعلومات والدراسات تتعلق بالإنتاج والطرق الفنية المستخدمة فيه، ووسائل الرقابة على الجودة في الشركة محل التدقيق التشغيلي.	1.20	0.48	ضعيفة جداً	1.25	0.47	ضعيفة جداً
3	هنالك نظام سليم وفاعل للرقابة الداخلية يتم من خلاله توفير المعايير اللازمة التي تساهم في تحديد شروط الحصول على الموارد اللازمة للمنظمة من حيث الجودة والكمية المناسبة وبأقل التكاليف.	1.06	0.25	ضعيفة جداً	1.34	0.53	ضعيفة جداً
4	هنالك فهم وتشجيع من قبل الإدارة العليا للقيام بعملية التدقيق التشغيلي	1.25	0.50	ضعيفة جداً	1.25	0.47	ضعيفة جداً
الأداة ككل		**1.15**	**0.21**	**ضعيفة جداً**	**1.29**	**0.31**	**ضعيفة جداً**

يبين الجدول (21) أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة (المدققين الداخليين) كانت سلبية بشكل عام على جميع فقرات الفرضية الرابعة، حيث بينت المتوسطات الحسابية لأجوبة فقرات الفرضية كانت أقل من (3) وهي قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس التي تمثل العلامة الوسطى من مقياس ليكرت الخماسي، وحصلت الفقرة رقم (3) والتي تنص على انه هنالك نظام سليم

وفاعل للرقابة الداخلية يتم من خلاله توفير المعايير اللازمة التي تساهم في تحديد شروط الحصول على الموارد اللازمة للشركة من حيث الجودة والكمية المناسبة وبأقل التكاليف" على أقل متوسط حسابي بلغ (1.25) وبإنحراف معياري (0.50)، كما يشير انخفاض نسبة الانحراف المعياري على تشتت آراء أفراد عينة الدراسة لمدى توفر المقومات الأساسية للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين (المقومات الخاصة بالشركة).

كما بلغ المجموع الكلي للفقرات التي تقيس مدى توافر المقومات الأساسية للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين (المقومات الخاصة بالشركة) (1.15) وهو متوسط حسابي ضعيف جداً، وللكشف عن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية تم تطبيق إختبار (t-test) جدول (22) يوضح ذلك.

جدول (22)

نتائج اختبار (One Sample t-test) للكشف عن مدى توافر المقومات الأساسية الخاصة بالشركة للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
مدى توافر المقومات الأساسية الخاصة بالشركة للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الداخليين (الشركة)	60	1.15	0.21	59	42.571	0.000

يظهر من الجدول (23) أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت (1.15) وهي قيمة أقل من قيمة المتوسط الحسابي (3) لأداة القياس و ان قيمة (t) بلغت (46.477) وبدلالة إحصائية بلغت (0.00) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، مما يدل وبدلالة إحصائية على عدم توفر المقومات الأساسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

للقيام بعملية بالتدقيق التشغيلي (المقومات الخاصة بالشركة) من وجهة نظر المدققين الداخليين.

ثانياً:التكرارات والنسب المئوية للأسئلة المفتوحة.

السوال: " بناءً على ما سبق، إذا كانت شركتكم لا تقوم بعملية التدقيق التشغيلي، فما هي الأسباب وماذا تقترح للقيام بعملية التدقيق التشغيلي "

جدول رقم (23)

التكرارات والنسب المئوية للسؤال " ما بناءً على ما سبق، إذا كانت شركتكم لا تقوم بعملية التدقيق التشغيلي، فما هي الأسباب وماذا تقترح للقيام بعملية التدقيق التشغيلي"

السؤال	الاجابة	التكرار	النسبة المئوية
بناءً على ما سبق، إذا كانت شركتكم لا تقوم بعملية التدقيق التشغيلي، فما هي الأسباب وماذا تقترح للقيام بعملية التدقيق التشغيلي	عدم تبني وتشجيع الإدارة لذلك، وعدم تفهم الإدارة لعمل أو آلية عمل التدقيق التشغيلي	19	%31.7
	ضعف الكادر الوظيفي وعدم وجود عدد كاف من المدققين المؤهلين للقيام لفهم الأمور التشغيلية	12	%20.0
	قيام أقسام أخرى مثل الرقابة على الجودة وتأكيد الجودة بعملية الفحص	9	%15.0
	عدم وجود الخبرة الكافية للقيام بذلك	6	%10.0
	ضعف التنسيق الإداري على مستوى مديري الدوائر، وتفسير النقاش التقني(الفني) على محور القسم الصناعي وعملية التصنيع بأنه غير منطقي من قبل أشخاص إداريين او ماليين، فدائما الصراع الإداري والتبعية الإدارية للموظفين المفروضة من قبل المدراء الصناعيين(مدير المصنع، مدير الإنتاج، مدير المبيعات) تحد من متابعة عملية التدقيق التشغيلي	7	%11.7
	وجود فجوة بين الأقسام الفنية والمدققين الداخليين، حيث إن موظفي الأقسام لا يعرفون واجبات المدقق الداخلي الحديث وبالتالي عدم التعاون معه	7	%11.7

يظهر من الجدول (23) أن الأسباب التي أشار إليها أفراد عينة الدراسة كانت تتمثل بالاتي:

1. عدم تبني وتشجيع الإدارة لذلك، وعدم تفهم الإدارة لعمل أو آلية عمل التدقيق التشغيلي، وبنسبة مئوية بلغت (42.9%).
2. ضعف الكادر الوظيفي وعدم وجود عدد كاف من المدققين الداخليين المؤهلين لفهم الأمور التشغيلية وبالتالي القيام بعملية التدقيق التشغيلي، وبنسبة مئوية بلغت (31.7%).
3. قيام أقسام أخرى مثل الرقابة على الجودة وتأكيد الجودة بعملية الفحص، وبنسبة مئوية بلغت (20.0%).
4. عدم وجود الخبرة الكافية للقيام بذلك، وبنسبة مئوية بلغت (15.0%).
5. ضعف التنسيق الإداري على مستوى مدراء الدوائر، وتفسير النقاش التقني(الفني) على محور القسم الصناعي وعملية التصنيع بأنه غير منطقي من قبل أشخاص إداريين أو ماليين، فدائماً الصراع الإداري والتبعية الإدارية للموظفين المفروضة من قبل المدراء الصناعيين (مدير المصنع، مدير الإنتاج، مدير المبيعات) تحد من متابعة عملية التدقيق التشغيلي، وبنسبة مئوية بلغت (11.7%).
6. وجود فجوة بين الأقسام التشغيلية والمدققين الداخليين، حيث إن موظفي الأقسام لا يعرفون واجبات المدقق الداخلي الحديث وبالتالي عدم التعاون معه، وبنسبة مئوية بلغت (11.7%).

ب- لا تتوافر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية الخاصة بالشركة محل التدقيق التشغيلي للقيام بالتدقيق التشغيلي من وجهة نظر الأقسام التشغيلية.

يبين الجدول (21) أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة (الأقسام التشغيلية) كانت سلبية بشكل عام على جميع فقرات الفرضية الرابعة، حيث بينت المتوسطات الحسابية لأجوبة فقرات الفرضية كانت أقل من (3) وهي قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس التي تمثل العلامة الوسطى من مقياس ليكرت الخماسي، وحصلت الفقرة (2) والتي تنص على انه يتطلب التدقيق التشغيلي وجود نظام للمعلومات والدراسات تتعلق بالإنتاج والطرق الفنية المستخدمة فيه، ووسائل الرقابة على الجودة في الشركة محل التدقيق التشغيلي ، والفقرة (4) والتي تنص على انه هنالك فهم وتشجيع من قبل الإدارة العليا للقيام بعملية التدقيق التشغيلي على أدنى متوسط حسابي بلغ (1.25) وبانحراف معياري (0.47)، كما يشير انخفاض نسبة الانحراف المعياري على تشتت آراء أفراد عينة الدراسة لمدى توفر المقومات الأساسية للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأقسام التشغيلية (المنظمة).

كما بلغ المجموع الكلي للفقرات التي تقيس مدى توفر المقومات الأساسية للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأقسام التشغيلية (الشركة) (1.29) وهو متوسط حسابي ضعيف جداً، وللكشف عن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية تم تطبيق اختبار (t-test) جدول (25) يوضح ذلك.

جدول (25)

نتائج اختبار (One Sample t-test) للكشف عن مدى توافر المقومات الأساسية الخاصة بالشركة محل التدقيق التشغيلي للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأقسام التشغيلية.

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (t)	الدلالة الاحصائية
مدى توافر المقومات الأساسية للقيام بالتدقيق التشغيلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر الأقسام التشغيلية (الشركة)	70	1.29	0.31	69	33.969	0.000

يظهر من الجدول (25) أن قيمة (t) بلغت (33.969) وبدلالة إحصائية بلغت (0.00) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، مما يدل وبدلالة إحصائية على عدم توفر المقومات الأساسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية للقيام بعملية بالتدقيق التشغيلي (الشركة) من وجهة نظر الأقسام التشغيلية.

نتائج اختبار الفرضية الخامسة:

يرى الباحث أنه تم قبول هذه الفرضية من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة بمختلف فئاتهم (المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية)، من خلال الأسئلة التي تمت الإجابة عنها من قبل أفراد العينة لكل فئة، والتي أظهرت الاتجاهات السلبية لأفراد العينة بشكل عام وبمتوسط بلغ (1.15) وبانحراف معياري (0.21) للمدققين الداخليين كما يظهر في الجدول (22) ، و بمتوسط بلغ (1.29) وبانحراف معياري (0.31) للأقسام التشغيلية والجدول (25) يظهر ذلك. حيث أكد أفراد عينة الدراسة بمختلف فئاتهم على عدم وجود نص واضح ومحدد في قانون الشركة أو الأنظمة والتعليمات سارية المفعول تحدد بموجبه مفهوم وأهمية ونطاق ومجال التدقيق التشغيلي، كما أكدوا عدم وجود نظام للمعلومات والدراسات تعلق بالنتائج والطرق الفنية المستخدمة ووسائل الرقابة على الجودة في الشركة، وأكدوا عدم وجود نظام

فاعل للرقابة الداخلية يتم من خلاله توفير المعايير اللازمة التي تساهم في تحديد شروط الحصول على الموارد اللازمة للشركة من حيث الجودة والكمية المناسبة وبأقل التكاليف. وأكدوا عدم فهم وتشجيع الإدارة العليا لعملية التدقيق التشغيلي.

الفرضية الرئيسة السادسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية حول مفهوم وأهمية ومدى تطبيق ومقومات التدقيق التشغيلي.

بغرض التحقق من صحة الفرضية الخامسة تم تطبيق اختبار (Independent Sample test)، جدول (26) يوضح ذلك.

جدول (26)

المتغير		العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (f)	الدلالة الإحصائية
مفهوم التدقيق التشغيلي	المدققين الداخليين	60	3.83	0.27	11.592	0.001
	الأقسام التشغيلية	70	1.15	0.18		
أهمية التدقيق التشغيلي	المدققين الداخليين	60	3.68	0.97	73.091	0.000
	الأقسام التشغيلية	70	1.27	0.23		
مهام التدقيق التشغيلي	المدققين الداخليين	60	1.91	0.36	0.728	0.395
	الأقسام التشغيلية	70	1.31	0.18		
مقومات التدقيق التشغيلي (الخاصة بالمدقق الداخلي)	المدققين الداخليين	60	1.69	0.26	0.555	0.457
	الأقسام التشغيلية	70	1.23	0.22		
مقومات التدقيق التشغيلي (الخاصة بالشركة)	المدققين الداخليين	60	1.15	0.21	1.441	0.232

نتائج اختبار الفرضية السادسة:

يرى الباحث ومن خلال ما يظهره الجدول رقم (26) ما يلي:

1. أن قيمة (f) لمفهوم التدقيق التشغيلي بلغت (11.592) وبدلالة إحصائية بلغت (0.001)، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (α = 0.05)، مما يدل على وجود فهم لمفهوم التدقيق التشغيلي، ولصالح المتوسط الحسابي الأعلى(المدققين الداخليين) حيث بلغ المتوسط الحسابي للمدققين الداخلين (3.83)، في حين بلغ المتوسط الحسابي للأقسام التشغيلية (1.15) وهذا يدل على عدم إدراك الأقسام التشغيلية لمفهوم التدقيق التشغيلي.

2. أن قيمة (f) لأهمية التدقيق التشغيلي بلغت (73.091) وبدلالة إحصائية بلغت (0.000)، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (α = 0.05)، مما يدل على إدراك لأهمية التدقيق التشغيلي، ولصالح المتوسط الحسابي الأعلى(المدققين الداخليين) حيث بلغ المتوسط الحسابي للمدققين الداخلين (3.68)، في حين بلغ المتوسط الحسابي للأقسام التشغيلية (1.27) وهذا يدل على عدم إدراك الأقسام التشغيلية لأهمية التدقيق التشغيلي

3. أن قيمة (f) لمهام التدقيق التشغيلي بلغت (0.728) وبدلالة إحصائية بلغت (0.395)، وهي قيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α = 0.05)، مما يدل على عدم تطبيق مهام التدقيق التشغيلي من وجهة نظر كل من المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية.

4. أن قيمة (f) لمقومات التدقيق التشغيلي (الخاصة بالمدقق الداخلي) بلغت (0.555) وبدلالة إحصائية بلغت (0.457)، وهي قيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α = 0.05)، مما يدل على عدم توافر مقومات التدقيق التشغيلي الخاصة بالمدقق الداخلي من وجهة نظر كل من المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية

5. أن قيمة (f) لمقومات التدقيق التشغيلي (الخاصة بالشركة) بلغت (1.441) وبدلالة إحصائية بلغت (0.232)، وهي قيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α = 0.05)، مما يدل على عدم توافر مقومات التدقيق التشغيلي الخاصة بالشركة من وجهة نظر كل من المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

أولا : النتائج

توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- إن التوسع في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وما صاحب ذلك من تعقيد في عملياتها وأنشطتها التشغيلية المختلفة كالإنتاج والتسويق وغيرها، أصبح من الضروري تأكيد أهمية التدقيق التشغيلي في فحص كفاءة وفاعلية عمليات وأنشطة الشركة التشغيلية.
- إن التطور الحاصل في مفهوم التدقيق الداخلي كان نتيجة عوامل مختلفة منها تعقيد الصناعات، والتطورات التكنولوجية الحاصلة، وازدياد حدة المنافسة بين الشركات. حيث لم يعد التدقيق الداخلي يقتصر على عملية التدقيق المالي، وأصبح وسيلة لخدمة الشركة من خلال فحص وتقييم جميع أنشطتها وعملياتها وخصوصاً التشغيلية منها.
- تنبع أهمية التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الداخليين باعتباره نشاطاً تقييمياً لجميع الأنشطة والعمليات في الشركة يهدف إلى تطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية وتخفيض تكاليفها.
- ترتبط العلاقة بين التدقيق التشغيلي والتدقيق الداخلي بالامتداد الحاصل في نطاق وطبيعة أنشطة التدقيق الداخلي التقليدي ، لتمتد الى اكتشاف ما يمكن أن يكون خطأ وأسباب حدوث الخطأ، وما يمكن القيام به لتصحيح الوضع مستقبلاً، وبهذا فإن التدقيق التشغيلي قد انتقل بالتدقيق الداخلي إلى مستوى المستشار الأمين للإدارة.

- إن تطور التدقيق الداخلي من حيث المنهج وانتقاله من تدقيق مالي إلى تدقيق تشغيلي صاحبه تطوير في هدف التدقيق بحيث أصبح يسعى إلى معاونة الشركة لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة من خلال التأكد من إدارة الموارد الاقتصادية بكفاءة، وتحديد أسباب التبذير والإسراف وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق الفاعلية والكفاءة والاقتصاد. ويتضح ذلك من خلال إجابات أفراد العينة حول مساعدة التدقيق التشغيلي في تحديد الأهداف والسياسات والإجراءات.
- إن التدقيق التشغيلي يعتبر أداة لمساعدة الادارة في تعرف نواحي القصور والمعوقات التي تواجه الشركة، وجعلها أكثر كفاءة وفعالية في استخدام الموارد المتاحة ، والمساعدة في تحقيق الوفورات الاقتصادية وتجنب الضياع والاسراف في استخدام الموارد، حيث ينسجم هذا الجزء مع اجابات المدققين الداخليين لأهمية التركيز على كفاءة وفعالية الأنشطة في استخدام الموارد.

- يشتمل نطاق عملية التدقيق التشغيلي على العناصر التي تخضع للفحص والدراسة والتقييم كفحص الإنتاج والصيانة، الأهداف والخطط والهيكل التنظيمي، والرقابة على الجودة، وأنشطة الشراء والتخزين، ونشاط التسويق، والموارد البشرية والمبيعات ، وتنسجم هذه النتيجة مع ارآء كل من المدققين الداخليين والأقسام التشغيلية في قدرة التدقيق التشغيلي بمساعدة القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق التشغيلي في التعرف على مشاكل التشغيل في وقت مبكر قبل استفحالها وتحديد الأسباب المرتبطة بها .

- نظرا لأن التدقيق التشغيلي غير شائع مقارنة مع التدقيق المالي، ولأنه يغطي مجالات متعددة، لذلك لا يوجد منهج أو أسلوب عام يمكن تطبيقه على كافة المجالات، ومع ذلك تؤخذ بعض الأنشطة التي يمكن تطبيقها على معظم مجالات التدقيق التشغيلي.

ثانياً : التوصيات

بناء على النتائج السابقة وبالإضافة إلى الواقع الراهن في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، يقترح الباحث التوصيات الآتية:

1- ضرورة تطبيق مهام التدقيق التشغيلي من قبل المدققين الداخلين بحيث لا يتم فقط الاكتفاء بالمهام التقليدية للتدقيق الداخلي، وذلك من خلال التركيز على التدقيق على الأقسام والأنشطة التشغيلية وتقييم نظم الرقابة الادارية.

2- من الضروري تطوير وتوسيع نطاق التدقيق الداخلي التقليدي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ليشمل التأكد من تحقيق أقصى استغلال اقتصادي للإمكانات المتاحة لهذه الشركات ورفع كفاءتها الانتاجية، ويساهم التدقيق التشغيلي في تحقيق ذلك لما يعكسه من تخفيض في التكاليف وزيادة ربحية هذه الشركات في ظل حدة المنافسة. ويتضح ذلك من إجابات أفراد عينة الدراسة حول دور التدقيق التشغيلي في المساعدة في تحقيق رغبات الإدارة وزيادة الإيرادات ورفع مستوى الإنتاج.

3- من الضروري تطوير الأداء الرقابي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وخصوصاً تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي وعدم اقتصار مهام التدقيق الداخلي في هذه الشركات على التدقيق المالي والذي بدوره لا يقوم بفحص وتقييم سلامة وفاعلية نظم

الرقابة الإدارية المعمول بها في هذه الشركات. ويتضح ذلك من إجابات أفراد عينـــة الدراسة على دور التدقيق التشغيلي في فحص نظم الرقابة الإدارية.

4- ضرورة وجود مقومات خاصة بالمدقق الداخلي تساعده على القيام بعملية التدقيق التشغيلي ، حيث تشتمل هذه المقومات على الجوانب التالية :

- التأهيل العلمي المناسب والذي لا يقتصر على المعرفة بالأمور المحاسبية والتدقيقية بحيث يتعدى ذلك الى المعرفة والعلم بالنواحي الصناعية والهندسية والادارية والسلوكية .

- وجود تدريب وخبرة عملية مناسبة، والتي تنقسم الى جزأين رئيسيين، الاول التدريب الداخلي من خلال تدوير المدققين الداخلين على الاقسام التشغيلية المختلفة. والثاني التدريب الخارجي والمتمثل بالدورات العلمية والعملية المتخصصة.

- توافر صفات شخصية بالمدقق الداخلي تشتمل على الموضوعية والنزاهة والاستقلال .

5- على الشركات الصناعية الأردنية ضرورة تبني مفهوم التدقيق التشغيلي ضمن إستراتيجية الشركة بحيث يكون هناك نص واضح يبين أهمية وأهداف التدقيق التشغيلي وتحديد مجالات ونطاق عملية التدقيق التشغيلي التي ترتبط بمهام المدققين الداخليين .

6- ضرورة اعتماد الشركات الصناعية المساهمة الاردنية لمعايير أداء مهني ومعايير أداء تشغيلي للقيام بعملية التدقيق التشغيلي .

7- إجراء المزيد من الدراسات والبحوث المستقبلية حول التدقيق التشغيلي في الشركات المساهمة العامة بالقطاعات الأخرى.

المراجع:

المراجع العربية

1- إبراهيم، صفاء الدين مولود (2003)، **تقييم الأداء المؤسسي والفردي، دورة تدريبية لموظفي ديوان المحاسبة**، ديوان المحاسبة، عمان

2- البطاح ،حسام (2002) ،"**المراجعة الداخلية وأثرها في انجاح المشروعات**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، دمشق، سوريا.

3- بنور، عبد المنعم رمضان(2004)،"**امكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل الاجهزة العليا**"العربية"مجلة الرقابة المالية، العدد44،ص5-9.

4- بركات،عبدالله(2007)، "**مدى إدراك الشركات الأردنية المساهمة العامة لأهمية الرقابة الداخلية**"، المجلة العربية للإدارة، مجلد 27، عدد1 ، ص89-109 .

5- جمعة، احمد حلمي(2006)،"**إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتاثيره على دور المدقق الداخلي : دراسة تحليلية اختبارية في منظمات الاعمال الاردنية**" ،المجلة العربية للعلوم الادارية، مجلد 13، عدد1 ، ص37-3 .

6- ________ (2004)،" **التحكم المؤسسي وابعاد التطور في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،عدد(2)، كلية التجارة، القاهرة، جامعة عين شمس،ص271-406.

7- ________ (2000)،" **المدخل الحديث للتدقيق لتدقيق الحسابات**"، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان ،الأردن.

8- ____________(2009)، "**الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**"، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان ،الأردن.

9- الججاوي، طلال(2006)، "**تحليل عناصر أهمية الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات:دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات في العراق**"، المجلة العربية للإدارة، مجلد 26، عدد 1 ، 35-65 .

10- الحبيب عبد السلام (2005)،"رقابة الاداء على قطاع الصحة العمومية"مجلة الرقابة المالية"،ص14-22، تونس،كانون الأول.

11- الحسني، صادق، وخرابشة، عبد،(2002)، "**متطلبات الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء**"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد 27، المجلد 2، ص331-357.

12- الخرشة، ياسين (2001)، "**مدى فاعلية الرقابة الادارية الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم ادارة الاعمال، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية.

13- القطيش، حسن فليح (2006)، "**تطوير مشروع لزيادة فاعلية جهاز الرقابة العليا (ديوان المحاسبة) في تدقيق الأداء الحكومي الأردني بالمقارنة مع التجارب العالمية**"، أطروحة دكتوراه غير منشوره، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الادارية والمالية العليا، عمان، الأردن.

14- ديوان المحاسبة (2001)، "**البحث التفصيلي حول: رقابة الأداء على قطاعات الخدمات العامة**"، بحث مقدم للدورة السابعة للجمعية العامة للمجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية، عمان، الأردن.

15- الحيزان، اسامة بن فهد (2008) ، " **تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخليــة لتفعيل متطلبات الحوكمة : دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الــسعودية** " ، مجلة المحاسبة والادراة والتأمين ، العدد 70 ، الجزء الاول ، الناشر كليــة التجــارة جامعة القاهرة،ص281-315.

16- الصبان، محمد سعيد(2001)، "**نظرية المراجعة واليات التطبيق**"، محمد سعيد الصبان، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

17- عثمان، عبد الرزاق محمد(1999)، "**أصول التــدقيق والرقابــة الداخليــة**"، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، الجمهورية العراقية.

18- عباس، علي(2001)،" **الرقابة الإدارية على المال والأعمال**"، الأردن، عمان ،مكتبة الرائد العلمية.

19- العمري، أحمد محمد وعبد المغني، فضل عبد الفتاح(2006)، "**مدى تطبيــق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية**"، المجلة الأردنية في ادارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، ص343-367.

20- الذنيبات، علي (2006)،" **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والانظمة والقوانين المحلية:النظرية والتطبيق**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمــان، الأردن.

21- الذنيبات، علي عبد القادر و عبدالجليل، توفيق حسن(2006)، "**دراسة تحليلية لآراء مديري الشركات الصناعية العامة في الاردن حول التدقيق التــشغيلي الواقــع والطموح**"، دراسات العلوم الادارية المجلد 23،عدد 1،ص 94- 112.

22- الرفاعي، أريج(2002)،" **دورة رقابة الأداء المعدة من قبل فريق خبـــراء الأسوساي**"، أسوساني، ديوان المحاسبة ،عمان، الأردن

23- الرحاحلة،محمد ياسين (2005)،"**فاعلية اجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الاردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية** "المجلة الأردنيـــة في ادارة الاعمال،المجلد 1، العدد ،ص59-77.

24- سرايا، محمد السيد، (2007)، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الـــشامل- الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي**"، الكتبة الجامعية الأولى، القاهرة.

25- الصحن، عبد الفتاح، والسيد محمد، وعلي عبد الوهاب، وشـــحاته شـــحاته (2008)، "**المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**"، الدار الجامعية، الاسكندرية.

26- الصحن، عبد الفتاح، وسرايا، محمـــد، و رزق، فتحـــي(2006)،" **الرقابـــة والمراجعة الداخلية**" ،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.

27- صبحي، محمد حسني (2000)، "التعاقد الخارجي بالمراجعة الداخليـــة أحـــد الاتجاهات الحديثة في المراجعة – دراسة تحليلية – "مجلة البحوث التجاريـــة، كليـــة التجارة ، جامعة الزقازيق، العدد الأول، يناير، المجلد الثاني والعشرون ، ص 51 – 64 .

28- العمرات،احمد صـــالح(2001)، "**المراجعـــة الداخليـــة "الإطـــار النظـــري والمحتوى السلوكي**"، دار البشر للنشر والتوزيع،عمان،الأردن.

29- عبد المغني، فضل علي عبد الفتاح(2003)، "**مدى تطبيق معـــايير التـــدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك

30- الفرجات، أحمد خليل (2003)، " **تقييم فعالية وظيفة التدقيق الـــداخلي فـــي الجامعات الأردنية الرسمية**"، رسالة ماجستير تخصص محاسبة غير منشورة، جامعة عمان العربية، الأردن.

31- فرح ،عبد الرزاق محمد سعيد (2001)،"**مدى فعالية لجـــان التـــدقيق فـــي الشركات المساهمة العامة الاردنية: دراسة ميدانية تحليلية**"، رسالة ماجستير غيـــر منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

32- القباني، ثناء علي(2006)،" **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الاليكتروني**"، الدار الجامعية، الإبراهيمية، مصر.

33- القحطاني، ناصر بن بكر(2000)،"**الدليل الشامل في مراجعة العمليات**" مركز البحوث، مجموعة الادارة العامة، الرياض، السعودية، ص14.

34- محمود، سمير عبد الغني(2005)، "**إطار مقترح لمعايير الارتقـــاء بكفـــاءة** وفعالية المراجعة الإدارية:دراسة تحليلية"، مجلة الإداري، العدد103،ص13-49.

35- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية(أبوســـاي) (2002)،" الإصلاح الإداري والدور الفعال لأجهزة الرقابة العليا"، مجلـــة الرقابـــة المالية ، العدد38 .

36- مكتب الولايات التحدة الامريكية للمحاسبة العامة ، (2003) ، " **معايير التدقيق الحكومي** " ، بقلم مراقب النفقات العام ، واشنطن ، الولايات المتحدة الامريكية .

37- نور،أحمد، السيد، شحاته (2005)، "**مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف لأغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية.

38- الوردات، خلف عبدالله (2003)،" **مفاهيم الاقتصاد والفاعلية للرقابة على الأداء**"، مجلة المدقق، العدد56-75، ص35-36.

39- الوردات ،عبدالله خلف (2002)، "مهام التدقيق الداخلي ضمن معايير التدقيق الدولية والأمريكية"، مجلة المدقق،العدد 51 ،عمان، الأردن.

40- الوردات، خلف عبدالله (2006)، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية"، الطبعة الأولى،الوراق للنشر.

النشرات:

1- النشرة الإحصائية، **بورصة عمان**، آيار 2008.

2- جريدة الرأي الرسمية، الاثنين، 23 شباط ،2009، العدد 14015، السنة الثامنة والثلاثون، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، الجزء الثاني.

المراجع الأجنبية

1-Allegrini , M. and Donza, G. 2003 . **Internal Auditing and Risk Assessment in Large Itaian Companies: An Empirical Survey**, International Journal of Auditing ,7:p.p191-208 .

2 -Audrey , Dana ,2006 ,"**what Role is your Internal Audit Function Plauing in Corporate Governance** ",Internal Auditing Journal , Vo 21, p37-39.

3- Arens A, Elder, Beasley, 2006, "**Auditing and Assurance Services** ", prentice hall, USA .

4-Boynton, Johnson R, Kell , 2001, "**Modern Auditing**" ,John Wiley and Sons Inc, USA .

5-Australian National Audit office, 2001," **Evaluation and performance Audit** ,www.Australian national audit office ,p3.

6-Brody, R.G., and Lowe, D.J. 2000 **The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity**. International Journal of Auditing. Vol.4 Issue 2. P.P.169.

7- Benjamin A, Olkan , 2005 , "**Monitoring Corruption Evidence From a Field Experiment in Indonesia**" , Harvard University ,2005 ,P 1.

8- Colbert, J. L, Furnishing, 2002," **A Context for Internal Audit Work** ", CPA Journal, Vol 72, Issue 5, pp 34-38 .

9- Committee of Sponsoring Organization of the Tread Way Commission,1992, "**Internal control integrated framework**", AICPA, P9-12.

10- Chutter. M, and Swanger L.S. ,"**Internal Auditing in Community Financial Institution Community Banker**". Management Auditing Journal, July 2000 ,Vol 9 ,Issue 7 ,P.P. 34-44 .

11- Dale L, Flesher, Marilyn Taylor, 2002,"**The Roots of Operational Auditing in English-speaking Nations**", Accounting &business research, Vol 32, NO2, PP 93-104.

12- Dittenhofer ,M ,2001 ,"**Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of present methods**" , Management Auditing journal ,Vol. 16,No 8, pp443-450.

13- Dorr, Tom, 2001, **Like it or Not ,its Time for Operational Audits** , Bellingham Business Journal , Online Available : www,highbeam.com.

14- Edward D ,Kusel J and LxnerT ,2001,"**Internal Auditing in Banking Industry**", Bank Accounting and Finance ,Vol 15(1),pag 1

15- Edwards D. and Kusel J and Oxner T., "**Internal Auditing In The Manufacturing Sector**" ,Journal of Accounting and Finance research,Summer 2004, Vol 2, P.P.77-84.

16- ___________, (2001)"**Internal Auditing In The Banking Industry** " , Bank Accounting and Finance , Vol 15, No. 1,PP 63-68 .

17- Flesher, D,L , Jeffrey ,2000," **Management Accountants Express a Desire for Change in the Functioning of Internal Auditing**, "Management Auditing Journal , Vol 15 Issue2.

18- Forrest J. S. ,1999, " The Internal Audit and Activity Based Management , The CPA Journal ,on line Availbe,www.Quesita.com/journas.

19- Jan,Cattrysse ,2005,"**Reflections on corporate governance and the role of the internal auditor**" , Online Available : www.theiia.org

20-Jonathan ,S. Forrest, Edward F ,"**The Internal Audit and Activity Based Management**", CPA Journal Vol 3, 1999.

21- Jo Koehn , Stephen C.Vecchio, 2004, **Ripple Effects of the Sarbanes Oxley Act** . CPA Journal , Accounting & Auditing .

22- Holzinger .A," **The New Internal Auditing Function**" ,Internal Auditor, ,June 1999 ,Vol 56 ,Issue 3 ,P.P. 11-15 .

23-Hass, S., Burnaby, P. Bierstaker, J.L.(2005) . **The Use of Performance Measure as an Integral Part of an Entity Strategic Plan**" , Management Auditing Journal,Vol 20: P.P.179-186.

24-Hepworth ,Noel,(2002) **Control & internal Audit** ,institution of Public Finance, , Online Available : http://www.cipfa.org.UK/international/download .

25- Institute of Internal Auditor ,**Control are Everbods Business**,Tone at the Tope, 2003.www.theiia.org . Issue 20, Altamonte Spring,Florida,Nov. P.1.

26- Institute of Internal Auditor, 2004, **Auditing and Assurance Standards Committee, International Standard in Auditing (315)"** Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement" , Online Available : www.theiia.org/index

27- Institute of Internal Auditor , 2003 , "**Standard for the professional practices of internal auditing** " , the Institute of Internal Auditor, Altamonte springs , Online Available : http://www.theiia.org .

28- The Institute of Internal Auditors ,2002, "**Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**": Altamonte springs ,p32.

29- Institute of internal Auditors ,2005," **sample Internal Audit Department charter"**, Online Available : www.theiia.org/index.cfm

30- International Organization of Supreme Audit Institutions , The Internal Control Standards Committee ,2001, "**Internal Control Providing a Foundation for Accountability in Government : an Introduction to Managers in Governmental Organizations**" ,pp1-7 .

31- Gerrit ,I. and M. Ignace (2004). "Contemporary internal auditing practices :(new) roles and influencing variables. Evidence from extended case studies. Online Available :
www.theiia.org/iia/index.cfm?doc_id=124,29/5/2008

32-Minister of Public Works and Government service in Canada,Ottawa,2004,**Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons** ,page 3 , Online Available : www.oag.bvg-gc.ca.

33- Moorthy ,Vijaya ,2004," **Evaluation of internal control with special reference to the audit of public sector enterprise in India**" , Online Available : http://www,asosai.org/journal

34- Olga S., 2007," **Internal Audit Efficiency Evaluation Principle**" journal of business economic and management, Vol. viii, No 4, p275-284

35- Prawitt,2003 , "**Management the Internal Audit Function**" , The Institute of Internal Auditor Research Foundation , Online Available : www.theiia.org ,Altamonte Springs , Florida

36- Ramampprti ,2003," **Internal Auditing: History Evolution and Prospects ,Altamonte Springs**", The Institute of Internal Auditors ,p34

37- Reider, Rob, Journal of Corporate Accounting & Finance ,May/June 2007, Online Available : www.interscience.wiley.com .

38- Richard ,W. H , Howard, 2000," **The unit cost company: A case Illustrating Internal Auditor Involvement in Consulting**" ,Issues in Accounting Education, American Accounting Association.

39- Roth, J, 2003 , "**How do internal auditors added value** " , internal auditor journal , vol 60 , issue 1 , pp. 33-37 .

40- Savcuk, Olga (2007) **Internal Audit Efficiency Evaluation Principle,**Journal of Business Economic and Management ,Vol 7 ,No 4, P.P.275-284.

41-Simmons, M. R, 2004,” **Internal Audit Objectives**, Online Available : “http://www.dartmouth.edu/m, Msimmons/Internal Auditing//Spiacoso.

42- Simmons R , Mark ,(1997) , **COSO Based Auditing** , The Internal Auditor , Vol 54 , Issue 6 . Online Available : www.cwu.edu\coso .

43- Sunita, Jordan, 2004. "**An Examination Of Internal Auditor Objectivity: In-House Versus Outsourcing**" A Auditing: A Journal of Practice & Theory. 23, No. 2 ,P.P. 147-158.

44- Shaio, 2003." **An Investigation of Factors That Affect Internal Auditing Productivity in Taiwan: Auditing Policy and Technology versus External Environment".**Online Available : www.hicbusiness.org/biz2003proceedings,24/4/2008.

45- Sawyers ,Lawrence , Dittenhofer , mortimer , scheiner,2003,” **Internal Auditing :practice of modern internal auditing**” , fifth edition ,The Institute of Internal Auditors

الملاحق

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا

قسم المحاسبة والتمويل

السادة /شركة ....المحترمة

تحية طيبة، وبعد...

انطلاقاً من تفعيل دور الجامعة في خدمة المجتمع وعملية التنمية، أقوم بكتابة أطروحتي لنيل درجة الدكتوراه في موضوع يكتسب أهمية خاصة للظروف والتطورات التي تحدث حالياً، وخاصة في ضوء الاقتصاد الجديد في عصر العولمة، وقد اخترت موضوعا للدراسة تحت عنوان:

"نموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية التدقيق التشغيلي

في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"

لذا آمل منكم التكرم بتعبئة الاستبيان المرفق، وإعطائه أهمية خاصة لما؛ له من تأثير في نتيجة البحث العلمي، وخدمة اقتصادنا الوطني الأردني، مع الأخذ بعين الاعتبار أن إجاباتكم ستعالج بسرية تامة، ولخدمة أغراض البحث العلمي.

شاكر لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الباحث

احمد فيصل الحايك

برنامج الدكتوراه في المحاسبة

AFhayek@hotmail.com

القسم الأول: البيانات التعريفية

المؤهل العلمي	الشهادات المهنية	المسمى الوظيفي	الخبرة العملية
بكالوريوس	CIA	مدير عام	أقل من 5 سنوات
درجة جامعية أعلى	CPA	رئيس وحدة التدقيق	من 5 سنوات واقل من 10
	CMA	مدقق رئيسي	من 10 سنوات واقل من 15
	JCPA	أخرى، يرجى الذكر	من 15 واقل من 20

التخصص العلمي

محاسبة أو علوم مالية ومصرفية

إدارة أعمال أو اقتصاد

القسم الثاني: مفهوم التدقيق التشغيلي:

	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1. يعتبر التدقيق التشغيلي نوع من المتابعة الدقيقة للعمليات الفنية.					
2. يعتبر التدقيق التشغيلي تدقيق بالمعنى العلمي يتم توجيهه إلى داخل عمليات وأنشطة الشركة، وله إجراءاته وخطواته الخاصة به.					
3. يعتبر التدقيق التشغيلي مدخلاً متطوراً ومعاصراً وعملياً لتنظيم وممارسة أعمال التدقيق الداخلي الحديث.					
4. يختص التدقيق التشغيلي بفحص طرق التشغيل واستخدام الموارد البشرية والمادية والفنية للشركة للتحقق من مدى كفاءة التشغيل وفاعلية سياسات الشركة.					
5. يعتبر التدقيق التشغيلي عملية منظمة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية الخاصة بشركة معينة وتقييم هذه الأدلة بالنسبة للأهداف المحددة					
6. يعد التدقيق التشغيلي فحص شامل لفاعلية وكفاءة جميع أوجه النشاط التشغيلي، ومن ثم التقرير إلى الأشخاص الملائمين عن نتائج الفحص بالإضافة إلى تقديم مقترحات التحسين الممكنة.					
7. الفاعلية تعني تحقيق الأهداف المرسومة للبرامج والأنشطة، أو تحقيق التأثير المطلوب، ويعتبر مقياس للناتج أو المخرجات.					
8. تعبر الكفاءة عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، وذلك من خلال تعظيم المخرجات باستخدام القدر نفسه من الموارد أو تقليل المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات.					
9. يعبر الاقتصاد عن انجاز الأعمال بأقل التكاليف الممكنة، ويتعلق بالشروط والبنود التي تحصل الشركة من خلالها على الموارد اللازمة لها، وذلك بالحصول على الموارد البشرية والمادية بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة.					
10. يوجد تقارير غير رسمية خلال عملية التدقيق التشغيلي					
11. تقارير التدقيق التشغيلي تقدم للإدارة العليا فقط					
12. تختلف صيغة التقرير التشغيلي حسب طبيعة عملية التدقيق لكل وحدة نشاط.					
13. يتضمن تقرير التدقيق التشغيلي: بيان بأهداف ونطاق عملية التدقيق التشغيلي تعليقات، وحدة النشاط محل التدقيق التشغيلي،المقترحات الخاصة بالتحسين ملخص بالنتائج،الوصف العام للعمل الذي المؤدى في عملية التدقيق التشغيلي					

	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
14. تتضمن إجراءات التدقيق التشغيلي ما يلي:					
1/14. التخطيط للتدقيق التشغيلي					
14 /2. تجميع أدلة التدقيق التشغيلي					
3/14. تحليل وفحص الانحرافات					
4/14. تحديد الإجراءات المصححة					
5/14. التقرير عن نتائج التدقيق التشغيلي					

5 1. هل مفهوم التدقيق التشغيلي واضح بالنسبة لك؟

(1)نعم (2)لا

إذا كان جواب السؤال السابق (لا)، الرجاء ذكر السبب؟

....

....

16. هل ترى أن هنالك فروقاً بين التدقيق الداخلي والتدقيق التشغيلي؟

(1)نعم (2)لا

17.إذا كان جواب السؤال السابق (نعم) ، الرجاء أذكر الفروق؟

....

....

18. هل هنالك علاقة بين التدقيق التشغيلي والتدقيق الداخلي ؟

(1)نعم (2)لا

إذا كان جواب السؤال السابق(نعم)، الرجاء ذكر العلاقة؟

....

....

القسم الثالث: أسئلة خاصة بأهمية التدقيق التشغيلي:

	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1. تقوم عملية التدقيق التشغيلي على مساعدة الأقسام أو الأنشطة أو الشركة محل التدقيق التشغيلي على تحديد فرص القضاء على الهدر وعدم الكفاءة (ما يسمى بتخفيض التكلفة).					
2. يقوم التدقيق التشغيلي بمساعدة القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق التشغيلي في التعرف على مشاكل التشغيل في وقت مبكر قبل استفحالها، وتحديد الأسباب المرتبطة بها والبدائل الخاصة بإجراء التحسينات.					
3. يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق التشغيلي في تحقيق رغبات الإدارة في زيادة الإيرادات وزيادة الإنتاج والتخصيص الأمثل للموارد.					
4. يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق التشغيلي في تحديد أهداف وغايات وسياسات وإجراءات والمتطلبات القانونية في المنظمة غير المعرفة.					
5. يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق التشغيلي بتحديد معايير تحقيق أهداف وغايات الشركة.					
6. يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق التشغيلي بتقييم مستقل وحيادي للعمليات التشغيلية.					
7. يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق بتوفير قنوات اتصال إضافية بين مستويات الأعمال والإدارة العليا.					
8. يساعد التدقيق التشغيلي القسم أو النشاط أو الشركة محل التدقيق بتقييم نظم المعلومات والرقابة الإدارية.					

القسم الرابع: مهام التدقيق التشغيلي(تطبيق):

	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1. يقوم التدقيق التشغيلي بتقييم أهداف المنظمة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.					
2. يعمل التدقيق التشغيلي لتقييم النشاط المحاسبي والمالي للمنظمة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.					
3. يعمل التدقيق التشغيلي على تقييم وفحص طرق ووسائل التشغيل للمنظمة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.					
4. يقييم التدقيق التشغيلي نشاط التسويق للمنظمة محل التدقيق التشغيلي.					
5. يهدف التدقيق التشغيلي لتقييم نشاط الرقابة على الجودة للمنظمة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.					
6. يهدف التدقيق التشغيلي لتقييم نشاط الأفراد للمنظمة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي. والتحقق من التزام الموظفين بالسياسات والقرارات التشغيلية .					
7. يعمل التدقيق التشغيلي على تقييم أنشطة الإنتاج للمنظمة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.					
8. يهدف التدقيق التشغيلي لتقييم أنشطة الصيانة للمنظمة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.					
9. يقوم التدقيق التشغيلي بتقييم الأنشطة الخاصة بمعالجة التالف والعادم للمنظمة محل التدقيق التشغيلي.					
10. يهدف التدقيق التشغيلي لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الإدارية وتقويم تطبيق هذه الأنظمة في المنظمة محل التدقيق التشغيلي .					
11. يهدف التدقيق التشغيلي للتحقق من العمليات والبرامج للتأكد من أنها تنسجم مع الأهداف الموضوعة والقوانين والأنظمة في القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي .					

	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
12. يقوم التدقيق التشغيلي في شركتكم بالتحقق من مدى قيام المنظمة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي بالمحافظة على الموارد الاقتصادية، مثل:					
1/12. التحقق من إتباع المنظمة أو الأقسام محل التدقيق التشغيلي لأساليب مشتريات جيدة.					
2/12. التحقق من مدى وجود موظفين يقومون بأداء وظائفهم الأساسية بشكل جيد في الأنشطة أو الأقسام محل التدقيق التشغيلي					
3/12. التحقق من مدى السماح بوجود مواد زائدة عن الحاجة في الأقسام محل التدقيق التشغيلي.					
4/12. التحقق من مدى استخدام المنظمة أو الأقسام محل التدقيق التشغيلي لمعدات غالية الثمن أكثر من الحاجة.					
5/12.التحقق من عدم إهدار القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي للموارد					
13. يعتبر التدقيق التشغيلي في شركتكم وسيلة للتحقق من مدى قيام المنظمة بمسئولياتها بأقل جهد مبذول مع الحفاظ على مستوى معين من الجودة، مثل:					
1/13. التحقق من مدى الاستخدام غير الملائم في المنظمة أو القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي للإجراءات التشغيلية اليدوية أو الالكترونية.					
2/13. التحقق من مدى وجود خطوات عمل غير ضرورية في القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.					
3/13. التحقق من مدى وجود ازدواجية بالجهد في القسم أو النشاط محل التدقيق التشغيلي.					
14. يعتبر التدقيق التشغيلي وسيلة للتحقق من مدى قيام المنظمة بتحقيق أهدافها المحددة مسبقا، مثل:					
1/14. تقييم النظام التخطيطي /قسم التخطيط فيما يتعلق بتحديد الأهداف والغايات والخطط المفصلة لجميع الأقسام.					

	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
2/14. التحقق من النتائج المحققة للأهداف المحددة.					
3/14. التحقق من العوامل التي تعوق الأداء.					

القسم الخامس: الأسئلة الخاصة بمقومات التدقيق التشغيلي(المدقق الداخلي):

	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1. يعتبر المدقق الداخلي مؤهلاً للقيام بعملية التدقيق التشغيلي في شركتكم.					
2. يحتاج المدقق الداخلي إلى ترخيص بالمزاولة أو الحصول على لقب للتأهل ليصبح مدققاً تشغيليا.					
3. يخضع المدقق الداخلي في ممارسة عملية التدقيق التشغيلي لمعايير أداء مهني متعارف عليها سواء محلية أو دولية.					
4. لدى المدقق الداخلي المعرفة الكافية بتفاصيل العمليات والأنشطة التشغيلية التي يقوم بتدقيقها في شركتكم.					
5. يتمتع المدققين الداخليين كأفراد بالمعرفة والمهارة الأساسية في حقل المحاسبة والإدارة والتحليل المالي لممارسة عملية التدقيق التشغيلي					
6. يتمتع المدققين الداخليين كأفراد بالمعرفة والمهارة الأساسية بالنواحي الإحصائية والهندسية والقانونية والسلوكية والصناعية لممارسة عملية التدقيق التشغيلي .					
7. يمتلك المدقق الداخلي في شركتكم المعرفة بأنظمة الرقابة الإدارية والعوامل السلوكية المؤثرة في الأداء، وطرق تخصيص الموارد، ونظم الرقابة على الجودة، والعوامل المؤثرة على الإنتاجية لممارسة عملية التدقيق التشغيلي.					
8. يقوم المدقق الداخلي بتطوير وتطبيق برامج معينة لضمان جودة ونوعية أنشطة التدقيق التشغيلي في شركتكم.					
9. يتم تدريب المدقق الداخلي خارج المنظمة للقيام بعملية التدقيق التشغيلي					
10. يتم تدريب المدقق الداخلي داخل المنظمة للقيام بعملية التدقيق التشغيلي					
11. يقوم المدقق الداخلي باستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية عند القيام بعملية التدقيق التشغيلي في شركتكم.					
12. يرتبط المدقق الداخلي بمجلس الإدارة أو رئيس مجلس الإدارة ومن الضروري أن يكون قادراً على التعامل بشكل متكافئ مع مديري إدارات التشغيل محل التدقيق وليس تابعاً لهم عند ممارسة عملية التدقيق التشغيلي.					
13. من الضرورة أن يتمتع المدقق الداخلي بالمقدرة على التفكير مثل المدير وأن يرى بعين الإدارة عند ممارسة عملية التدقيق التشغيلي.					

14. هل يحتاج المدقق الداخلي إلى تدريب من نوع معين للقيام بعملية التدقيق التشغيلي؟

(1)نعم (2)لا

15. إذا كان جواب السؤال السابق(نعم)، الرجاء اقتراح مجالات التدريب؟

....

القسم السادس: أسئلة خاصة بمقومات التدقيق التشغيلي(المنظمة)

	أوافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1. يتطلب التدقيق التشغيلي نص واضح ومحدد في قانون الشركة أو الأنظمة والتعليمات سارية المفعول، تحدد بموجبه مفهوم التدقيق التشغيلي، ونطاقه، ومدى الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق التشغيلي.					
2. يتطلب التدقيق التشغيلي وجود نظام للمعلومات والدراسات تتعلق بالانتاج والطرق الفنية المستخدمة فيه، ووسائل الرقابة على الجودة في الشركة محل التدقيق التشغيلي.					
3. هنالك نظام سليم وفاعل للرقابة الداخلية يتم من خلاله توفير المعايير اللازمة التي تساهم في تحديد شروط الحصول على الموارد اللازمة للمنظمة من حيث الجودة والكمية المناسبة وبأقل التكاليف.					
4. هنالك فهم وتشجيع من قبل الإدارة العليا للقيام بعملية التدقيق التشغيلي.					

بناءً على ما سبق، إذا كانت شركتكم لا تقوم بعملية التدقيق التشغيلي، فما هي الأسباب وماذا تقترح للقيام بعملية التدقيق التشغيلي؟

....

....

ملحق رقم (2) : أفراد الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

الشركة	العنوان	رقم الهاتف
الشركة الأردنية لإنتاج الأدوية	ناعور	5728161
مجمع الشرق الأوسط للصناعات الهندسية والالكترونية الثقيلة	عمان - بيادر وادي السير	5827831
شركة الكابلات الأردنية الحديثة	عمان - العبدلي	5606205
شركة حديد الأردن	جبل عمان	4619380
دار الدواء للتنمية والاستثمار	شارع وادي صقرة	5539176
المركز العربي للصناعات الدوائية	سحاب - الصناعية	5818567
مصنع الصناعات الصوفية	ناعور المقابلين	4201171
الشركة العربية لصناعة المواسير المعدنية	سحاب	4022136
الشركة الأردنية لصناعة الأنابيب	الزرقاء- عوجان	05-3650403
الشركة المتكاملة للمشاريع المتعددة	سحاب	4023540
العالمية للصناعات الكيماوية	صالحية العابد	4906397
الوطنية لصناعة الألمنيوم	عمان - شارع الملكة نور	5652971
مصانع الاسمنت الأردنية	عمان - الشميساني	5600600
مصانع الفوسفات الأردنية	عمان - الشميساني	5607141
الشركة الأولى لصناعة وتكرير الزيوت	عمان	4711315
الشركة العربية للصناعات الكهربائية	عمان	4050550
شركة الباطون الجاهز	عمان - البيادر	4711609
مصانع الاتحاد لإنتاج السجائر والسجائر	عمان- ام اذينة	5533591
الشركة الأردنية لتجهيز وتسويق الدواجن	عمان- عين غزال	5052554
الشرق الأوسط للصناعات الدوائية	موبص	4726723
العربية للمشاريع الاستثمارية	عمان- الصويفية	65811778
مصانع الاجواخ الأردنية	الرصفية - عوجان	05-3743428
الشركة العالمية الحديثة للزيوت النباتية	الزرقاء	05-3826005
العربية لصناعة المبيدات والأدوية البيطرية	عمان	5654120
الوطنية لصناعة الكلورين	عمان	4050291
البوتاس العربية	عمان	5600600
الشركة الأردنية للصناعات الخشبية/جوايكو	ناعور القابلين	4201171
العربية للمستلزمات الطبية والغذائية	الزرقاء	05-654444
شركة الباطون لصناعة الطوب والبلاط المتداخل	عمان	4711609
الوطنية لسحب الألمنيوم	عمان	5652971